



P laidoyer en faveur d'activités illimitées pour les ASBL de droit belge

2013/8

22 | 10 | 2013



VICTOR DAUGINET

AVOCAT

A. Bref aperçu de la problématique :

Aujourd'hui, les ASBL en Belgique doivent faire face à deux grandes incertitudes sur le plan juridique qui entravent considérablement un épanouissement et un développement optimal de leurs activités.

Tout d'abord, elles sont aux prises avec l'interdiction de se livrer à des activités commerciales figurant à l'article 1 de la loi sur les ASBL. Dans la doctrine et la jurisprudence, aucune ligne claire n'est tracée au niveau des limites des activités commerciales, et plus généralement « économiques », développées par les ASBL et des sanctions y afférentes.

Ensuite, le traitement fiscal n'est pas adapté non plus. Les ASBL n'ont aucune certitude à propos du régime fiscal dans lequel elles seront imposées: l'impôt des personnes morales ou l'impôt des sociétés.

En outre, ces régimes d'imposition sont conçus à partir du principe selon lequel une entité déterminée exerce uniquement des activités économiques ou uniquement des activités non commerciales. Les ASBL peuvent toutefois avoir des activités mixtes, et c'est le cas de la plupart des ASBL. Par conséquent, quel que soit le régime fiscal applicable à une telle ASBL, l'un des deux domaines d'activité est traité de manière illogique sur le plan fiscal. Cela engendre une insécurité juridique et constitue une restriction au rendement du secteur.

La série "Discussion Paper" de Itinera offre aux auteurs un forum leur permettant d'écrire un texte de discussion en leur nom propre. Le but est d'ouvrir un débat libre et éclairé. Le contenu ne lie que l'auteur et ne peut être attribué à l'Itinera Institute. Vous pouvez également participer au débat via le Blog Itinera (www.itinerablog.org)

Si nous regardons au-delà des frontières de notre pays, nous constatons qu'en matière de libéralisation des activités des ASBL et autres organisations à but non lucratif, la Belgique est à la traîne par rapport aux pays voisins et à l'Europe.

Nous plaidons en faveur de l'adaptation du droit belge aux besoins actuels des ASBL et à la norme internationale. Une libéralisation des activités des ASBL complétée par la création d'un cadre juridique adapté tant au niveau du droit commercial et des sociétés qu'au niveau du droit fiscal doit figurer à l'ordre du jour des décideurs et des politiciens. Le présent document a pour but de dresser la liste des points problématiques à ce sujet.

B. La pertinence sociale de la problématique : l'importance du rôle des ASBL dans notre économie et dans la société

Un secteur en pleine expansion ayant besoin d'une plus large palette d'activités.

À l'occasion d'une étude à grande échelle, la Commission européenne a constaté dès 1997 qu'une association tire en moyenne environ 62 % de ses « fonds propres » de l'une ou l'autre forme d'activité économique.

L'étude internationale démontre en effet que ces organisations jouent un rôle de plus en plus important dans les activités sociales, économiques, culturelles et politiques. L'évolution la plus marquante

est qu'elles étendent leurs activités à des domaines dans lesquels, auparavant, seul le secteur commercial (les sociétés) était actif. Et elles proposent en outre ces activités dans le même but, à savoir réaliser un bénéfice. La distinction entre les deux reste toutefois l'emploi de ce bénéfice : les ASBL (et autres organisations à but non lucratif) ne peuvent évidemment pas distribuer les bénéfices à leurs membres, mais doivent les affecter à la réalisation de leurs objectifs non économiques. En revanche, les sociétés visent la maximalisation des bénéfices pour les actionnaires.

Les grandes associations comptent souvent de nombreux collaborateurs, ce qui signifie non seulement qu'elles doivent disposer de vastes infrastructures logistiques, mais aussi qu'elles doivent respecter toutes les dispositions légales en la matière. De cette manière, une association ne se distingue plus guère d'une entreprise commerciale. Les organisations ayant une certaine taille ne sont pas viables à long terme si elles ne sont pas indépendantes et si elles n'ont pas, du moins en partie, leur continuité en main. La possibilité de mener une activité commerciale est alors une condition vitale qui fait que ces organisations peuvent prendre leurs responsabilités vis-à-vis de l'ensemble de leurs parties prenantes.

Mais les associations plus petites ont également souvent besoin d'activités commerciales pour pouvoir réaliser leur objectif. Chaque organisation ne peut pas compter sur un succès suffisant auprès du public ou sur le soutien des pouvoirs publics pour développer ses activités. L'activité commerciale offre à ces organisations la

possibilité de se développer et de s'atteler à leur objectif non lucratif.

Dans la conclusion d'une étude réalisée précédemment par la Fondation Roi Baudouin sur « la vie associative en Belgique », on lit également que de nombreuses associations se voient contraintes de faire appel au financement privé, commercial ou non commercial, pour répondre au besoin croissant de moyens. Pour les petites organisations, la limitation en la matière signifie qu'elles ont vu leur viabilité financière diminuer au cours des dernières années. Mais dans les associations plus grandes également, l'inquiétude demeure à propos de l'avenir financier, telle est la conclusion.

L'économie sociale en tant que levier

Dans cette problématique, le secteur de « l'économie sociale » (au sens large du terme) mérite une attention particulière.

Dans les années 2000, ce secteur est devenu un véritable pôle de croissance pour l'emploi de personnes socialement fragilisées, de défavorisés, de chômeurs de longue durée... Cet emploi est réalisé en grande partie par l'intermédiaire d'ASBL qui sont agréées et subventionnées en tant qu'entreprise d'insertion, centre de récupération, atelier social, atelier protégé, service de proximité, projet d'expérience du travail, entreprise de formation par le travail, etc.

Le poids économique et social de ces organisations est entre-temps devenu considérable et leur importance sociale a augmenté dans la même mesure.

Il n'est toutefois pas rare de voir ces ASBL confrontées aux restrictions engendrées par leur statut au niveau du développement à part entière d'activités économiques. Dans leur quête d'une réinsertion, d'un emploi ou d'une expérience de travail judicieuse, elles produisent en effet en général des biens et services. Il va sans dire que le potentiel de croissance de l'économie sociale serait encore bien plus grand si elle pouvait développer des activités économiques (également appelées « activités de marché ») sans restriction dans un cadre juridique adapté et avec une certitude sur le statut fiscal de l'ASBL. Cela réduirait évidemment le besoin de subventions tout en augmentant le potentiel de croissance du secteur à long terme.

L'implantation et le fonctionnement des ONG en Belgique profiterait également des modifications de loi proposées

La problématique touche également dans une large mesure les grandes ONG. En conséquence du statut juridique et fiscal incertain d'aujourd'hui, la Belgique est actuellement totalement ignorée dans les rapports d'études internationales sur les organisations à but non lucratif comme ceux établis par la Banque mondiale et le Centre international traitant de la loi régissant les organisations à but non lucratif. C'est un signe qui en dit long. Ce silence est clairement lié à l'incompréhension du contexte juridique inutilement complexe dans lequel les organisations à but non lucratif doivent fonctionner en Belgique. Cela ne rend pas vraiment la Belgique plus attrayante pour

de nouveaux établissements.

En outre, ces études internationales soulignent que les concepts tels qu'activités commerciales et organisations à but non lucratif ne sont pas nécessairement inconciliables. Elles plaident pour une absence de limitation de l'ampleur des activités économiques, mais partent du principe que les revenus doivent être affectés à la réalisation de l'objectif non économique. Ces études révèlent qu'un cadre légal adapté assurant une préservation de la concurrence, une fiscalité adaptée et surtout plusieurs garanties relatives à l'affectation des revenus, est capital.

La Belgique se trouve au cœur de l'Europe, ce qui entraîne un important afflux potentiel d'organisations issues de l'Europe entière vers Bruxelles. Il va sans dire que l'incertitude juridique relative aux limites des activités autorisées n'exerce vraiment pas un effet stimulant sur la création d'une ASBL de droit belge.

Afin de rendre la Belgique plus attrayante pour les ONG étrangères et internationales, il convient donc de s'atteler à la création d'un meilleur cadre juridique, plus clair, quand une organisation à but non lucratif souhaite développer, outre une activité désintéressée particulière, plusieurs activités commerciales en vue de soutenir cette activité désintéressée.

C. Le premier plaidoyer : les ASBL peuvent exercer des activités économiques sans restriction moyennant un cadre adapté sur le plan de la législation sur les ASBL et du droit commercial.

La situation actuelle : une interdiction imprécise concernant l'exercice d'activités commerciales.

L'association sans but lucratif est celle « qui ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales, et qui ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel ».

Telle est la définition actuelle de l'ASBL selon l'article 1 de la loi sur les ASBL qui, depuis 1921, reconnaît le droit à la personnalité juridique pour les associations. L'interdiction d'octroi, l'absence de but lucratif dans le chef des membres, figurant dans cette description, ne font pas ou guère l'objet de contestations. Le deuxième volet de la définition, à savoir l'interdiction apparente d'exercer des activités commerciales, entraîne toutefois des casse-têtes et une insécurité juridiques depuis nonante-deux ans.

Le législateur belge a dès lors manqué une occasion lors de la réforme de l'ancienne loi sur les ASBL en 2002. Dans le cadre de la professionnalisation croissante de ces personnes morales, la loi adaptée sur les ASBL prête à juste titre une grande attention à la transparence financière des ASBL et à la responsabilité de ses administrateurs.

À tort, la nouvelle loi dépasse toutefois la réalité économique des ASBL qui exercent des activités commerciales, telle qu'elle existe également dans les pays voisins et telle qu'elle sera peut-être décrétée sous peu par le législateur européen.

Le problème des ASBL exerçant des activités commerciales n'est pas un simple exercice de réflexion théorique et juridique. Dans la pratique quotidienne, la question se révèle en effet très importante. De nombreuses ASBL ont déjà été confrontées à une procédure judiciaire dans laquelle leurs activités étaient contestées en vertu de thèses et solutions de plus en plus diverses proposées dans la doctrine et la jurisprudence.

Les exemples d'ASBL qui ont dû faire face à de telles actions sont légion. Il s'agit notamment du tourisme populaire, des ateliers de repassage, du transport de malades non urgent, des ateliers sociaux, des festivals de musique, etc. Les grandes organisations telles que la Croix Rouge et Oxfam ont également été impliquées dans de telles actions.

Explication de la polémique

Comme déjà indiqué, l'article 1er de la loi sur les ASBL suscite la polémique depuis nonante-deux ans. Mais d'où provient cette polémique ?

La lettre du texte de loi dit que l'ASBL ne peut pas se livrer à des opérations industrielles ou commerciales. Dès 1921, cette interdiction absolue a été affaiblie. Les exemples issus de la jurisprudence

révèlent une véritable tour de Babel. Les arguments utilisés sont tantôt le critère du « but lucratif », tantôt le critère des « actes civils » ou une application très nuancée ou très large des « actes de commerce » énumérés à l'article 2 du Code de Commerce. Même au sein de la doctrine, il n'est pas évident de trouver une unanimité.

Le problème est qu'aucune ASBL ne peut savoir avec certitude où se trouvent les limites des activités commerciales autorisées. Dans un arrêt du 3 octobre 1996, la Cour de Cassation a toutefois exposé plusieurs critères dont on peut déduire que les activités commerciales secondaires sont autorisées pour une ASBL. L'ambiguïté de certains critères empêche toutefois jusqu'à présent l'unanimité quant à leur application. Avec en plus l'interdiction légale de principe stipulée par l'article 1er de la loi sur les ASBL, cela entraîne une large insécurité juridique pour les ASBL.

Les concurrents mécontents du circuit économique régulier profitent de cette insécurité juridique pour tenter de forcer les ASBL à arrêter leurs activités commerciales ou à les réduire radicalement. Cela entraîne de nombreuses procédures au résultat incertain et variable en fonction de la juridiction.

Plaidoyer pour un régime mieux adapté

Tous ces éléments plaident en faveur d'un régime clair dans lequel, par analogie avec les autres pays, les activités commerciales sont autorisées sans restriction dans le chef d'une ASBL. C'est la raison pour laquelle nous plaillons pour

la levée de l'interdiction des activités commerciales pour les ASBL et pour la création d'un cadre juridique adapté et équilibré pour les ASBL qui participent au circuit économique.

Nous révélons ci-après quelques points problématiques de la législation actuelle, mais nous formulons également quelques propositions pour un cadre juridique plus approprié à l'avenir.

Le contexte économique récent en Belgique offre en outre un argument supplémentaire pour affirmer que les ASBL doivent pouvoir exercer des activités commerciales. La première jurisprudence supérieure relative à la « fondation nouveau style » stipule en effet que la fondation peut exercer des activités économiques de manière illimitée à condition que les revenus engendrés soient réellement affectés au but « désintéressé ». Cette vision est incontestablement soutenue par la loi. On ne trouve en effet aucune interdiction dans l'article 27 de la loi sur les ASBL qui définit la fondation. La fondation et l'ASBL appartiennent toutes les deux à la même famille des « organisations sans but lucratif » et sont soumises à la même loi. Il n'y a pas le moindre critère de distinction pertinent et objectif permettant de traiter l'ASBL et la fondation différemment.

Soutenus par les considérations ci-dessus, nous proposons l'adaptation suivante de l'article 1er de la loi sur les ASBL contenant la définition d'une ASBL :

« L'association sans but lucratif est axée sur la réalisation d'un objectif autre que procurer un gain matériel aux fondateurs,

membres, administrateurs ou toute autre personne associée au fonctionnement de l'association sauf, dans ce dernier cas, si cela s'inscrit dans le cadre de la réalisation de l'objectif fixé dans les statuts. L'association peut développer des activités économiques sans restriction, directement ou indirectement, à condition que les revenus nets soient affectés à la réalisation de l'objectif fixé dans les statuts.

Par développement direct, on entend le développement d'activités économiques/commerciales dans le cadre du fonctionnement de l'ASBL proprement dite. Par développement indirect, nous visons la possibilité de filialiser les activités commerciales/économiques en les confiant à une société (filiale) dans laquelle l'ASBL possède une participation majoritaire.

Pour le concept « activité économique », nous trouvons un critère de délimitation uniforme dans le droit européen, et plus précisément la manière dont il est déjà utilisé dans la réglementation européenne en matière de TVA et dont il a été affiné par la jurisprudence de la Cour de Justice européenne et les critères développés par la Cour pour établir si une activité exercée par une entreprise est une activité économique ou pas.

Ainsi, la notion d'« activité économique » peut dépasser les notions « activité commerciale/lucrative ».

L'essence même de l'ASBL est conservée

Le seul critère qui distingue encore l'ASBL des sociétés commerciales reste alors la

caractéristique essentielle de l'ASBL, à savoir l'interdiction d'un but lucratif ou l'interdiction de procurer à ses membres un gain matériel. Autrement dit, l'ASBL a l'obligation d'utiliser les revenus de ses activités économiques pour réaliser un but désintéressé/non lucratif/altruiste/social qui, d'une manière ou d'une autre, sert la société plutôt que d'enrichir personnellement quelques individus.

Mesures complémentaires en vue de protéger les concurrents

En autorisant les ASBL à exercer des activités commerciales, il convient également d'instaurer plusieurs mesures législatives en vue de protéger les commerçants concurrents. Ces mesures sont décrites ci-après. Grâce à ces mesures législatives, les ASBL peuvent participer au jeu du marché sans fausser la concurrence.

En effet, il va sans dire que l'ASBL qui développe des activités économiques à part entière doit également respecter la réglementation applicable afin d'éviter toute concurrence déloyale.

Depuis l'arrêt prononcé par la Cour de Cassation le 13 septembre 2002, il est certain que l'ASBL qui exerce des activités commerciales accessoires doit être considérée comme un vendeur en ce qui concerne ces activités et est donc soumise aux règles de concurrence loyale figurant dans la Loi relative aux pratiques du marché et à la protection du consommateur.

Cela ne met pas encore un terme à la

discussion dans la formulation actuelle de l'article 1er de la loi sur les ASBL. L'ASBL vendeuse peut en effet être accusée de pratiques commerciales déloyales : le développement d'activités commerciales qui sont plus que simplement accessoires, est en effet considéré comme une pratique commerciale déloyale. Mais le caractère accessoire ou non n'est pas facile à déterminer d'une manière précise. Cela crée une grande insécurité juridique. L'ASBL ne dispose pas d'un critère de vérification clair pour déterminer si elle court ou pas le risque d'être assaillie par ses concurrents avec une action en cessation pour cause de violation de l'article 1er de la loi sur les ASBL.

Les ASBL ont besoin de sécurité juridique et de la possibilité de développer leur action à long terme. Cet objectif peut être atteint en supprimant, comme proposé plus haut, la restriction légale des « opérations industrielles et commerciales » de l'article 1er de la loi sur les ASBL et en prévoyant en même temps de manière claire dans la loi l'applicabilité de la Loi relative aux pratiques du marché et à la protection du consommateur aux ASBL exerçant des activités économiques et ce, pour éviter la concurrence déloyale.

Mesures complémentaires en vue de protéger les créanciers

Par ailleurs, il faut également tenir compte des créanciers. Ils ont eux aussi besoin d'une protection de leurs intérêts. De leur point de vue, ce sont surtout « l'information » et « la protection en cas d'insolvabilité » qui sont importantes.

La loi sur les ASBL modifiée en 2002 exige maintenant que les ASBL rendent des comptes et justifient leurs activités. Leur transparence financière est, comme pour les sociétés commerciales, assurée par une réglementation comptable uniforme et la publication des comptes annuels de toutes les ASBL. C'est surtout ce dernier élément qui est important pour les créanciers.

Si les choses tournent mal, les créanciers doivent toutefois faire face à un problème bien belge. Dans le droit actuel, une ASBL ne peut pas être déclarée en faillite. En raison de ses activités commerciales purement accessoires, l'ASBL ne peut jamais devenir un commerçant alors que le commerçant est le seul à pouvoir être déclaré en faillite selon le droit belge. La jurisprudence, dans un désir d'équité économique, utilise parfois des applications créatives contra legem pour pouvoir tout de même déclarer des ASBL en faillite. La politique des juges n'est toutefois pas toujours cohérente et cette approche ne crée pas non plus une sécurité juridique.

C'est regrettable car le droit des faillites offre d'importantes garanties aux créanciers : la « période suspecte » protège les créanciers contre les pratiques frauduleuses dans la période précédant la faillite ; une deuxième garantie est la nomination d'un curateur indépendant sous la supervision du juge-commissaire. Dans le prolongement de l'application

du droit des faillites aux associations, on peut également envisager de rendre applicables les dispositions relatives à la responsabilité du fondateur et à la responsabilité spéciale de l'administrateur en cas de faute grave.

Par conséquent, il est grand temps que la faillite soit étendue à toutes les personnes morales, indépendamment de leur forme juridique, au moins à celles qui développent une activité économique. Cela profite non seulement à l'intérêt des créanciers, mais surtout à la sécurité juridique. Et seule cette sécurité juridique peut contribuer à ce que les gens ayant des intentions moins louables n'exploitent pas impunément le manque de précision en vue d'un profit personnel.

En résumé, nous plaidons en premier lieu pour que :

- par définition, les activités économiques soient autorisées sans restriction pour l'ASBL
- l'ASBL active sur le plan économique soit soumise à la législation relative aux pratiques du marché ;
- l'ASBL soit soumise à la législation sur les faillites ;
- l'ASBL exerçant des activités économiques obtienne également un cadre clair au niveau de la responsabilité spéciale du fondateur et de l'administrateur.

D. Le deuxième plaidoyer : un cadre juridique approprié et équilibré au niveau du droit fiscal

Ci-avant, nous avons déjà plaidé pour rendre la réglementation économique applicable aux ASBL (pas de concurrence déloyale et protection des droits des créanciers). Ce document plaide également pour l'assujettissement des ASBL actives sur le plan commercial à un système de taxation comparable à l'impôt des sociétés en ce qui concerne les profits de cette activité économique, en tenant compte du fait que l'ASBL développe également des activités altruistes.

Les ASBL peuvent poser des actes économiques et non économiques – «

les activités altruistes ». Dans la pratique, un pourcentage non négligeable d'ASBL effectue des activités économiques et altruistes. Seul un nombre restreint d'ASBL peuvent se permettre de se limiter à des activités strictement altruistes.

Le régime fiscal applicable aux ASBL est soit l'impôt des personnes morales, soit l'impôt des sociétés, l'un excluant l'autre.

Le schéma suivant, établi en fonction des activités par rapport au régime d'imposition applicable, permet une analyse systématique. Cette analyse aboutit à la conclusion que d'importants problèmes se produisent dans trois des quatre sous-domaines (les sous-domaines 2 à 4). Seul le sous-domaine portant sur les ASBL qui exercent uniquement des activités altruistes (sous-domaine 1) ne connaît pas de problèmes réels.

Sous	Activité altruiste	Activité économique
Impôt des personnes morales	Sous-domaine 1	Sous-domaine 2
Impôt des sociétés	Sous-domaine 3	Sous-domaine 4

Préalable : on ne peut pas se prononcer sur le régime fiscal le plus avantageux

Préalable : on ne peut pas se prononcer sur le régime fiscal le plus avantageux

L'opinion dominante, selon laquelle le régime de l'impôt de personnes morales est toujours, et dans toutes les circonstances, le régime d'imposition le plus favorable aux ASBL parce que les bénéfices d'une activité économique ne sont pas imposés globalement, n'est pas toujours correcte. Dans plusieurs circonstances, le régime de l'impôt des sociétés est plus favorable (par exemple, la possibilité de déduire les frais).

Le système actuel comprend de graves problèmes et inefficacités. Par exemple, les comptes annuels d'une société constituent la base de la déclaration à l'impôt des sociétés. En vertu de l'article 17 de la Loi sur les ASBL et fondations, seules les grandes ASBL doivent tenir une comptabilité adaptée basée sur les avoirs liés aux objectifs. Les petites ASBL doivent uniquement tenir une comptabilité des liquidités. Ces comptabilités et comptes annuels ne sont pas adaptés pour qu'une déclaration tout à fait correcte à l'impôt des sociétés puisse être introduite. Il convient dès lors de viser un régime alternatif qui remédie à ces problèmes et inefficacités et donne lieu à une imposition correcte tenant compte des activités et particularités des ASBL.

**La problématique du sous-domaine 2 :
Impôt des personnes morales ou impôt des sociétés – incertitude générale**

L'opinion courante selon laquelle les ASBL sont soumises ipso facto à l'impôt des personnes morales s'applique en réalité uniquement aux ASBL pures qui ne développent pas la moindre activité économique. Les autres ASBL sont en principe soumises à l'impôt des sociétés. Ces ASBL peuvent uniquement être soumises à l'impôt des personnes morales si elles relèvent d'une clause d'exclusion dans l'impôt des sociétés.

Dès qu'une ASBL développe une activité économique, elle est en effet fiscalement considérée comme une « société ».

L'article 1841 CIR énumère un nombre limité d'activités qui ne peuvent pas être exercées dans un but lucratif. L'article 182 CIR prévoit une exclusion plus large en vertu de la nature et de l'ampleur de l'activité économique exercée, ce qui implique une appréciation de fait de notions telles qu'« accessoire » et est par conséquent la cause d'une insécurité juridique.

Dans un grand nombre de cas, on ne peut pas offrir de sécurité juridique vis-à-vis de la question visant à savoir si une ASBL applique à juste titre ou pas le régime de l'impôt des personnes morales. Le cadre de notions utilisé par le législateur est d'une part insuffisamment défini et d'autre part, est à ce point abstrait que les définitions ne sont pas concrètes, engendrant une trop grande marge d'interprétation pour le juge de faits. Cela entraîne une grande

imprévisibilité de la jurisprudence.

L'administration fiscale renvoie également à la formulation imprécise de l'article 182 CIR pour indiquer qu'il n'est pas possible de fixer des critères clairs.

Si, sur la base de critères imprécis et dans des conditions similaires, on conclut que l'impôt des personnes morales est applicable à une ASBL et l'impôt des sociétés à une autre, il s'agit d'une injustice manifeste. Cela laisse également des traces chez le contribuable qui a le sentiment que le régime d'imposition des ASBL est un régime injuste.

La problématique du sous-domaine 3 : l'impôt des sociétés est un régime fiscal qui ne tolère pas les activités altruistes

L'impôt des sociétés est un régime d'imposition basé sur le principe selon lequel tous les actes posés par le contribuable sont inspirés par un but lucratif clair et direct. Les actes qui ne sont pas caractérisés par un tel but lucratif – en général, sauf s'ils relèvent de l'exception restreinte – sont fiscalement rejetés. Cela s'exprime par l'imposabilité de ces actes.

Toute ASBL pose des actes altruistes. Ces actes sont dépourvus – par leur nature même – de but lucratif clair et direct. Pour les ASBL qui sont soumises à l'impôt des sociétés, ces actes altruistes sont généralement aussi considérés comme base imposable.

Cela dépasse évidemment l'essence même d'une ASBL si bien que ce principe

du droit des sociétés est rejeté – contra legem – par la doctrine et même par l'administration fiscale. Il va sans dire que cela n'apporte de nouveau pas la moindre sécurité juridique et que cela peut, du moins à moyen terme, donner lieu à de graves problèmes.

La problématique du sous-domaine 4 : l'impôt des sociétés n'est pas adapté à la forme juridique de l'ASBL

Lorsqu'une ASBL est imposée dans l'impôt des sociétés, cela engendre à nouveau de nombreux problèmes et de nombreuses incertitudes.

L'impôt des sociétés applique des notions qui ne correspondent pas à la forme de l'ASBL. Les notions telles qu'actionariat, capital et fonds propres sont totalement étrangères aux ASBL. Cependant, la loi fiscale utilise ces notions comme des notions de base dans l'impôt des sociétés et le législateur fiscal omet de définir la manière dont ces notions doivent être interprétées dans le cadre de l'ASBL. En cas d'application correcte de la loi, les ASBL sont exclues – soit toujours, soit dans certains cas – de certaines mesures qui doivent alléger la pression fiscale pour les sociétés. Pour pallier cette injustice, ces avantages sont également octroyés aux ASBL par la jurisprudence ainsi que par l'administration fiscale, en contradiction avec le texte de la loi. Il s'agit d'une cause de grande insécurité juridique.

Dans certaines circonstances, on pourrait même invoquer que cette exclusion des dispositions favorables est contraire

au principe d'égalité garanti par la constitution, si bien que la législation inadéquate pourrait être contestée devant la Cour Constitutionnelle.

L'impôt des sociétés est également incomplet. Les ASBL sont soumises à l'impôt des sociétés pour les empêcher de faire une concurrence déloyale aux entreprises commerciales en bénéficiant d'un régime d'imposition plus favorable pour les mêmes activités. Dans sa forme actuelle, l'impôt des sociétés comprend tout de même une contradiction, à savoir que les ASBL sont lésées vis-à-vis de ces sociétés commerciales. On trouve un tel inconvénient dans les régimes qui prévoient des réorganisations fiscalement neutres (notamment fusions, scission), qui sont réservées aux sociétés – à l'exclusion des ASBL –, étant donné qu'une des conditions appliquées stipule que la transaction doit être effectuée selon le régime décrit dans le Code des Sociétés. Il va sans dire qu'aucune ASBL ne peut respecter ces conditions, étant donné que ce code ne leur est pas applicable.

Ces inconvénients sont évidemment substantiels, étant donné qu'ils entravent la croissance du secteur.

La problématique entre les différents sous-domaines : l'absence de régime transitoire

Les ASBL peuvent évoluer de contribuables soumis à l'impôt des personnes morales à contribuables soumis à l'impôt des sociétés (et inversement). Les dispositions légales actuelles excluent le cumul, la combinaison des deux régimes.

La loi fiscale ne prévoit toutefois pas de régime transitoire. La base de l'impôt des personnes morales et de l'impôt des sociétés est toutefois tellement différente qu'un régime transitoire est nécessaire. Maintenant, une telle transition d'un régime à l'autre est laissée à l'appréciation de l'ASBL.

Tentative de solution : un système double d'impôt des personnes morales et d'impôt des sociétés sui generis

Le but du législateur était clairement de traiter l'activité économique de l'ASBL et de la société d'une même manière si la première exerce également des activités économiques. Cela doit être respecté. Mais la question du respect de la particularité de l'ASBL en tant qu'entité juridique lors de l'application d'un régime d'imposition est tout à fait légitime.

L'analyse du système actuel démontre que l'impôt des personnes morales est essentiellement destiné aux entités qui exercent exclusivement des activités altruistes et l'impôt des sociétés aux entités qui poursuivent exclusivement un but lucratif.

En outre, il convient bel et bien de constater qu'en règle générale, l'ASBL ne peut pas se limiter à l'un ou à l'autre. La question est alors la suivante : si les activités sont mixtes, pourquoi le régime d'imposition ne le serait-il pas ?

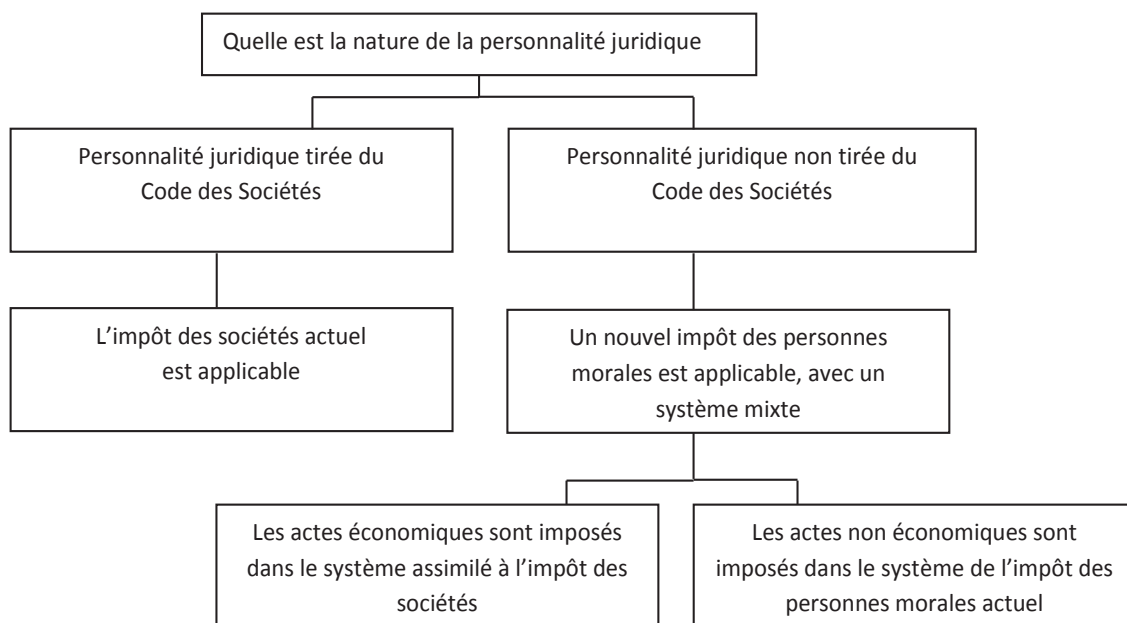
Un régime selon lequel le revenu global d'une ASBL n'est pas soumis à l'impôt des

sociétés ou à l'impôt des personnes morales est non seulement mieux conciliable avec l'essence même de l'ASBL, mais c'était également l'intention du législateur avant 1976 (à l'époque, il existait en effet un système double d'imposabilité avec une distinction entre une activité « intéressée » (c.-à-d. économique) et une branche d'activité « désintéressée » (activité altruiste).

La proposition défendue ici est dès lors un système global destiné à distinguer

l'impôt des sociétés de l'impôt des personnes morales sur la base du critère de l'activité. Étant donné que les entités qui tirent leur personnalité juridique du Code des Sociétés peuvent exclusivement poser des actes dans un but lucratif, elles resteront ipso facto soumises à l'impôt des sociétés. Les entités qui ne tirent pas leur personnalité juridique de ce code peuvent avoir une activité mixte. Cette activité mixte entraîne alors un régime d'imposition mixte.

Schématiquement, cela donne le résultat suivant :



Une activité mixte entraîne un régime d'imposition mixte : il y a donc dualité. Dans ce cadre, les revenus d'actes qui constituent une activité économique sont soumis à l'impôt des personnes morales assimilé à l'impôt des sociétés, de la même

manière et avec la même pression fiscale que l'impôt des sociétés (mais avec une adaptation à la forme de l'ASBL). L'activité non économique est soumise à l'impôt des personnes morales en vigueur.

L'« impôt des personnes morales assimilé à l'impôt des sociétés » est une catégorie de revenus imposables dans l'impôt des personnes morales à laquelle des règles propres sont liées pour fixer la base imposable et avec un tarif propre. Ici, la comparaison avec la catégorie de revenus « bénéfice » telle qu'elle existe dans l'impôt des personnes physiques est évidente.

Ce système double ne peut pas être rejeté comme inacceptable. Non seulement on peut se reposer sur l'exemple historique mentionné ci-dessus, mais il arrive également dans le code de l'impôt sur les revenus actuel qu'un certain avoir soit soumis à deux régimes d'imposition. C'est notamment le cas des établissements fixes à l'étranger de sociétés belges et des personnes physiques qui développent des activités professionnelles indépendantes.

Pour distinguer l'activité économique et la branche d'activité économique qui en découle des autres activités, il convient d'aboutir à une notion distinctive suffisamment large pour éviter la concurrence déloyale et en même temps suffisamment uniforme. C'est pourquoi nous proposons également ici d'appliquer la notion

d'« activité économique » telle qu'utilisée dans la réglementation européenne relative à la TVA et affinée par la jurisprudence de la Cour de Justice européenne. Ce faisant, on se réfère aux notions de droit qui sont utilisées par l'Europe avec la double conséquence que, d'une part, il s'agit de notions suffisamment développées et que leur introduction n'entraîne pas d'insécurité à propos de leur contenu et, d'autre part, on a la garantie que la législation belge restera également compatible à long terme avec la réglementation européenne, qui a de plus en plus d'influence.

Afin d'augmenter la transparence, on conseille de distinguer également les deux activités sur le plan comptable. En matière de comptabilité, il serait alors préférable, en vue du système susmentionné de fiscalité double, que les ASBL effectuent une répartition des actifs dans leur comptabilité, et ce, pour que l'allocation des actifs soit claire et pour permettre un contrôle fiscal efficace. Des considérations d'une autre nature jouent également un rôle : la transparence apportée en ce qui concerne l'allocation des actifs créera une image plus claire et plus fidèle de la situation patrimoniale de l'ASBL.

Pour une croissance
économique et une
protection sociale durables