

L'impact du CSA sur le droit fiscal des associations

Session d'information - Un nouveau cadre légal pour les associations : quelles implications concrètes?

3 octobre 2019

Sabine GARROY



Informations pratiques

- Sabine Garroy
- Thèse consacrée au régime de fiscalité directe des entreprises sociales belges
- Assistante-chercheuse au Tax Institute de l'Université de Liège
- Membre du comité de rédaction de « ASBL Actualités »
- Adresse mail: sabine.garroy@uliege.be

Plan de l'exposé

- A. Introduction – mise en contexte
- B. I.P.M. *versus* I.SOC: quels enjeux?
- C. Champ d'application « personnel » de l'I.P.M.
- D. Conséquences fiscales du C.S.A.
- E. Mutabilité du statut fiscal

A. Introduction – mise en contexte

Droit des personnes morales : le monde a changé

- Introduction – « refonte du droit économique »
 - Vidéo K. Geens : <https://www.youtube.com/watch?v=5KT1L-uXPTQ>
 - Publication K. Geens: https://www.simontbraun.eu/images/Le_saut_vers_le_droit_de_demain.pdf
- Trois étapes :
 - Droit de l'insolvabilité (loi du 11 août 2017 – EEV : 1^{er} mai 2018)
 - Droit de l'entreprise (loi du 15 avril 2018 – EEV: 1^{er} novembre 2018)
 - Code des sociétés et des associations (loi du 23 mars 2019 – EEV: 1^{er} mai



CDE



Droit fiscal – aspects de fiscalité directe

- Réforme fondamentale du droit des personnes morales
- => Réforme fondamentale de la fiscalisation de leurs revenus?
- *A priori*, non : volonté d'assurer la « **neutralité fiscale** » de la réforme (*voy. infra*)
- Mais... interactions entre les diverses branches du droit

Droit fiscal – aspects de fiscalité directe

- Depuis 1962, quatre impôts sur les revenus:
 - Impôt des personnes physiques (IPP)
 - Impôt des sociétés (I.Soc.)
 - Impôt des personnes morales (I.P.M.)
 - Impôt des non-résidents (INR)
- Attention, un seul impôt touche *in fine* le contribuable concerné
 - Pas de « panachage » - imposition uniforme
 - Contraste avec la TVA (régime « distributif »)
- Aujourd'hui: I.P.M. & I.SOC.

B. I.P.M. *versus* I.SOC.: quels enjeux?

Les différences entre l'I.P.M. et l'I.Soc.

	I.P.M.	I.SOC.
<i>Base imposable</i>	Certains revenus (principalement mobiliers et immobiliers)	Ensemble des revenus nets
<i>Taux d'imposition</i>	Différents taux distincts « inférieurs »	Un taux proportionnel de 29,58% sauf taux réduit
<i>Perception de l'impôt</i>	Retenues à la source Précompte mobilier = impôt	Rôle Précompte mobilier = « acompte »

Un peu d'histoire fiscale ...

- 1919 : impôts cédulaires
 - Pas de textes différents pour personnes physiques et sociétés
 - Combinaison de la **méthode analytique** - taxation de chaque élément de revenu selon son propre régime
 - Cédule mobilière
 - Cédule immobilière
 - Cédule professionnelle
 - & de la **méthode synthétique** : « supertaxe » (impôt complémentaire sur le revenu global)
- 1962 : sacre de la méthode synthétique (un régime par contribuable)
 - Exceptions: méthode « analytique » pour l'I.P.M. notamment

Les conséquences du passé...

- Au contraire des assujettis à l'I.SOC., les personnes morales soumises à l'I.P.M. ne sont pas imposées sur l'ensemble de leurs revenus nets (~~globalisation~~)
- L'impôt des personnes morales constitue aujourd'hui une série d'impositions disjointes qui s'applique d'une manière « non uniforme »
- Attention : ce qui n'est pas prévu dans les dispositions 221 à 223 n'est donc pas imposable (principe de légalité)
 - => cotisations des membres, subsides, dons, legs
 - => plus-values réalisées autres que celles visées à l'article 90, 8°, 9°, 10° du C.I.R. 1992 (*cf.* art. 222 du C.I.R. 1992)
 - => recettes de toutes activités.

L'I.P.M. est-il toujours plus favorable?

A priori, oui :

- Base imposable limitée => principalement les revenus passifs
- Taux généralement inférieurs à celui de l'I.Soc.

Mais notamment :

- Précomptes mobiliers perçus à la source = perceptions définitives => pas d'imputation possible
- Pas de récupération des pertes

L'I.P.M. est-il toujours plus favorable? (suite)

Impossible départage dans l'absolu => nécessairement relatif

Parfois, piège financier redoutable:

- « Il y a exonération totale des revenus des activités lucratives de nature commerciale ou industrielle, et c'est bien là que réside le principal avantage de l'application de l'impôt des personnes morales. Paradoxalement, les associations n'exerçant pas d'activités lucratives sont souvent pénalisées par ce régime qui se veut plus favorable. Ainsi, une A.S.B.L. charitable qui percevrait des revenus mobiliers supportera le précompte mobilier sur ceux-ci, sans espoir d'en obtenir le remboursement, et ce même si elle ne réalise aucun bénéfice. Le paradoxe est d'autant plus saisissant qu'une société commerciale bénéficiant de mêmes revenus mais ne réalisant aucun bénéfice récupérerait le précompte mobilier, l'impôt des sociétés étant, comme la base imposable, nul dans ce cas ! »

- Source : Th. Afschrift, « Les a.s.b.l. exerçant une activité économique et le droit fiscal », in Commission Droit et Vie des Affaires de l'Université de Liège, *Les a.s.b.l., évaluation critique d'un succès*, Gand, Story-Scientia, 1985, pp. 443-461, spéc. n° 16, p. 453.

Enjeu de la question

Déterminer si l'on est assujetti à l'I.P.M. ou à l'I.Soc.

= question essentielle

C. Champ d'application « personnel » de l'I.P.M.

Différentes catégories d'assujettis à l'I.P.M.

• **Art. 220 C.I.R. 1992**

Sont assujettis à l'impôt des personnes morales :

- 1°les pouvoirs publics ;
- 2°les personnes morales exclues de l'impôt des sociétés ;
- 3°les personnes morales exclues de l'impôt des sociétés en vertu des activités qu'elles mènent et/ou de leur(s) objectif(s)

=> processus de départage entre I.P.M. et I.SOC.

- 4°les associations de fait qui optent volontairement pour l'application de l'impôt des personnes morales (Taxe Caïman ; voy. art. 220, 4°, du C.I.R. 1992 et art. 79/1 et 79/2 de l'A.R./C.I.R. 1992).

I.P.M. *versus* I.SOC.: départage

- Art. 179 & art. 2, §1^{er}, 5°, du C.I.R. 1992 – conditions d’application de l’impôt des sociétés - en bref :
 - Personnalité juridique « fiscale »
 - Domicile fiscal en Belgique
 - Se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (Com.I.R., n°179/10-11).
- Art. 220, 3°, *initio*, du C.I.R. 1992 – conditions d’application de l’impôt des personnes morales - en bref:
 - Personnalité juridique « fiscale » (*cf.* Com.I.R., n°220/1)
 - En principe (attention: cas de certaines associations de fait ; voy. *supra*)
 - Domicile fiscal en Belgique
 - **NE PAS** se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif
- Pour déterminer l’impôt applicable, la question est: l’entité se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ?
 - Non => l’impôt des personnes morales s’applique
 - Oui => l’impôt des sociétés s’applique

Exploitation ou opérations de caractère lucratif = ?

- Exploitation = exploiter une entreprise industrielle, commerciale ou agricole quelconque (Com.I.R., n°179/10)
- Opérations de caractère lucratif = notion double (Com.I.R., n°179/11)
 - Occupations à but lucratif (au sens primitif incompatible avec une ASBL)
 - Occupations de caractère lucratif (normalement productives de bénéfices ou profit) mais sans but lucratif, caractérisées par une activité professionnelle permanente comportant :
 - la répétition, suffisamment fréquente pour constituer une "occupation", d'opérations de nature industrielle, commerciale ou agricole;
 - la mise en œuvre de méthodes industrielles ou commerciales

Exploitation ou opérations de caractère lucratif = ?

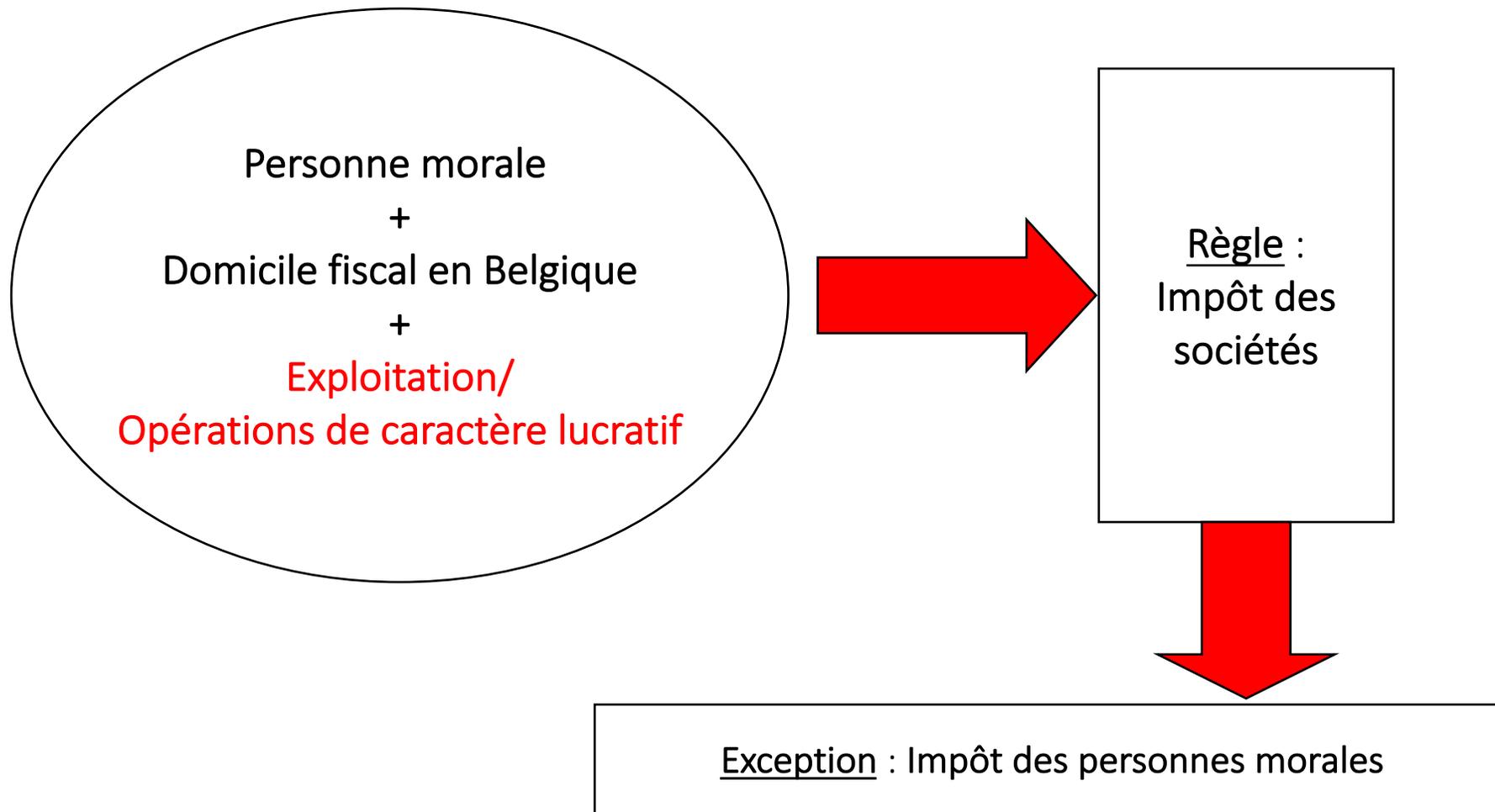
- Exploitation (jurisprudence)

- Une entreprise est une unité économique indépendante orientée sur la production ou la négociation de biens ou sur la prestation de services ;
- La notion 'exploitation' fait référence à une activité durable, à savoir un ensemble d'opérations qui sont nécessaires au maintien de cette activité.

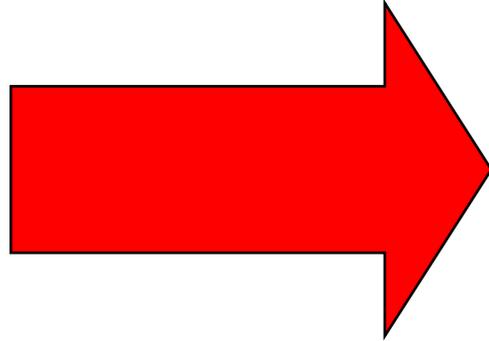
(Cass., 14 janvier 2011 ; Gand, 18 mars 2014)

- Exploitation « = » Opérations de caractère lucratif

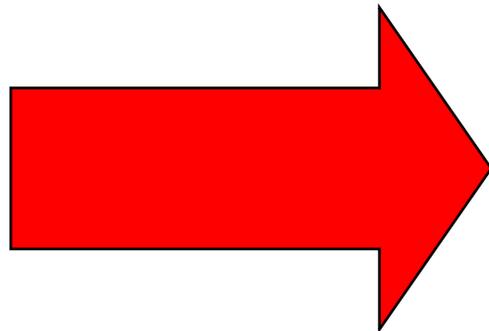
- Définition inclusive
- C'est le contenu des activités qui définit la soumission (ou non) à l'ISOC, peu importe la forme juridique (ASBL ou non)



Opérations
économiques
admises



Domaines
privilégiés
(article 181
du C.I.R. 1992)



Opérations
visées à
l'article 182
du C.I.R. 1992

Les « tolérances » – art. 181 et 182 du C.I.R. 1992

- Si une entité se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, elle peut néanmoins prétendre à un assujettissement à l'I.P.M. si:
 - Ses activités sont exercées principalement ou exclusivement dans un domaine dit « privilégié » visé à l'article 181 du C.I.R. 1992,

OU

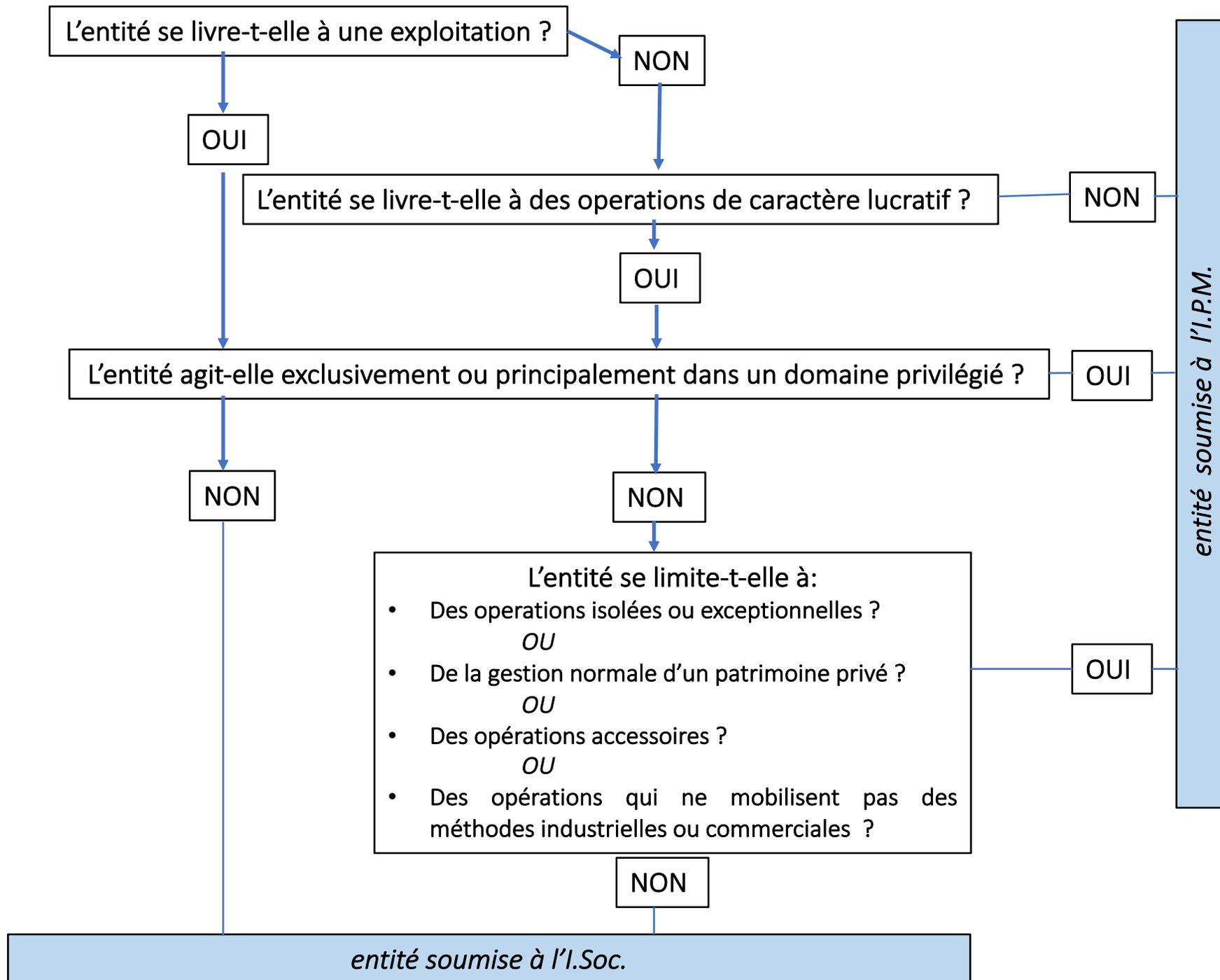
- Ses activités sont « autorisées » et ne sont pas réputées être des opérations de caractère lucratif, conformément à l'article 182 du C.I.R. 1992

Les « tolérances » – art. 181 et 182 du C.I.R. 1992

- Attention: champ d'application limité de ces dispositions :
 - « associations sans but lucratif et aux autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif »
 - Société à finalité sociale **qui**:
 - Exclut la distribution d'un dividende aux membres **ET**
 - Prévoit une clause d'interdiction de distribution dans ses statuts (avis publié au *Moniteur belge* du 13 juillet 1996)
 - Société autre qu'« à finalité sociale », **aux mêmes conditions**
 - Pratique du S.D.A. concernant les intercommunales (voy. notamment décision n° 2015.595 du 22 décembre 2015 et décision n° 2015.749 du 1^{er} mars 2016)
 - Une intercommunale ne peut pas être une société à finalité sociale (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 864/1, p. 8 ; *Doc. parl.*, Chambre, 1994-1995, n° 1005/25, p.15)

Les « tolérances » – art. 182 du C.I.R. 1992

- Activités autorisées (article 182 du C.I.R.92)
 - Ne sont pas considérées comme des opérations de caractère lucratif:
 - Les opérations isolées ou exceptionnelles
 - Les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire
 - Les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles OU ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales
 - Accessoriété
 - Critères proposés par l'administration fiscale: critère de corrélation et critère quantitatif (Com. IR, n° 182/10)
 - Méthodes industrielles ou commerciales
 - Il s'agit des méthodes qui, dans un secteur déterminé, sont habituellement utilisées par les entreprises industrielles ou commerciales de ce secteur (Com. IR, n° 182/8)
 - Critères retenus par l'administration (exemplatifs): façon dont est faite la publicité, méthodes de vente et de distribution utilisées, nature des revenus obtenus, nature de la clientèle, personnel occupé, façon dont les opérations sont financées.



Attention: remise en cause de la logique du système I.P.M./I.Soc. si (faculté de) distribution de dividendes

- Première étape : en principe, une société pourrait échapper à l'application de l'I.Soc. parce qu'elle ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif
- Seconde étape: une société, une fois qu'elle se livre à ces opérations, ne peut revendiquer le bénéfice des articles 181 et 182
 - Attention: « Une telle société est par contre assujettie à l'I.Soc., dès l'instant où elle DISTRIBUE des dividendes étant donné qu'elle est alors censée se livrer à des opérations de caractère lucratif » (Com.I.R., n°179/18)
 - Attention: Cette société est par contre assujettie à l'I.Soc., (...) quand elle PRÉVOIT L'ÉVENTUALITÉ D'UNE DISTRIBUTION des bénéfices étant entendu qu'elle est alors censée se livrer à des opérations de caractère lucratif. (circulaire Ci.700.544 du 4 avril 2016, n°15)

D. Conséquences fiscales du C.S.A.

Neutralité fiscale de la réforme du droit des personnes morales?

- Volonté d'assurer la **neutralité fiscale** de la réforme
 - Loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.
 - Sur le plan régional, voy. le décret flamand du 21 décembre 2018 contenant diverses mesures fiscales, *M.B.*, 28 décembre 2018.

Neutralité fiscale de la réforme du droit des personnes morales?

- Volonté d'assurer la **neutralité fiscale** de la réforme
 - La neutralité ne peut parfois être obtenue qu'en modifiant les dispositions fiscales sur le fond afin « d'éviter toute divergence entre ces deux branches du droit »
 - Exemples: différentes adaptations sont envisagées pour tenir compte de la consécration du siège statutaire pour déterminer la *lex societatis* en droit des personnes morales, de la disparition de la notion de capital social dans la plupart des sociétés du C.S.A., de la nouvelle réglementation en matière de rachat d'actions propres dans la société à responsabilité limitée et la société anonyme, de la nouvelle terminologie retenue en droit des personnes morales, etc.

Neutralité fiscale de la réforme du droit des personnes morales?

- Volonté d'assurer la **neutralité fiscale** de la réforme face au système I.P.M./I.SOC. – *statu quo*
 - *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 37:
 - « le présent projet ne modifie en rien les conditions actuelles de l'assujettissement à l'I.SOC. ou à l'I.P.M. des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif au sens des articles 181 et 182 du C.I.R. »
 - Déclaration du Ministre de la Justice (<https://www.koengeens.be/fr/news/2018/01/24/reforme-du-droit-des-associations-quels-enjeux-pour-le-secteur-a-profit-social>) :
 - « le fait qu'une A.S.B.L. puisse exercer à l'avenir des activités économiques de manière illimitée n'impactera pas l'évaluation menée par le fisc »

Neutralité fiscale de la réforme du droit des personnes morales?

• **L'application du système I.P.M./I.SOC. aux A.S.B.L.**

- Assujettissement d'une A.S.B.L. à l'I.P.M. notamment si réalisation d'opérations économiques ACCESSOIRES (art. 182, 3°, du C.I.R. 1992)
- ACCESSORIETE en droit fiscal :
 - « Notamment »
 - Critères quantitatifs OU critère de corrélation
 - Consécration imparfaite de l' « *accessoriété-activité* »

⇒ Il sera impossible pour l'A.S.B.L. réalisant une activité économique exclusive (à but social) de bénéficier de ce dispositif de l'article 182, 3°, du C.I.R. 1992

⇒ Quid de la possibilité de faire valoir l'argument des « méthodes »?

Remarque: A.S.B.L. et activité économique

- Suppression de l'interdiction des activités commerciales (suite)
 - *Doctrine majoritaire* – « *accessoriété-activité* »
 - Trois conditions : nécessité, quantitativement de moindre importance, affectation
 - *Doctrine minoritaire* – « *accessoriété-finalité* »
 - Une condition: l'activité est accessoire si elle est destinée à soutenir financièrement les fins sociales
- Sur cette question, révolution ou clarification bienvenue des textes de loi via le C.S.A.?
- “Ça dépend”:
 - Pour les tenants de l'accessoriété-activité: révolution conceptuelle
 - Pour les tenants de l'accessoriété-finalité: clarification textuelle

Neutralité fiscale de la réforme du droit des personnes morales?

- **L'application du système I.P.M./I.SOC. aux sociétés**

- Rappel 1 : faculté de distribution d'un dividende => application de l'I.SOC.
- Rappel 2: possibilité pour une société de bénéficier des articles 181 et 182 du C.I.R. 1992 si clause statutaire d'interdiction de distribution d'un dividende
- Fin de la variante à finalité sociale mais dispositif de remplacement: société coopérative agréée comme entreprise sociale (SC agréée comme ES)
- Une SC agréée comme ES peut-elle se prévaloir de ce dispositif?
- Une société est-elle contrainte à la distribution d'un dividende?

CONTROVERSE

Remarque: spécificités de l'A.S.B.L. v. société

- Poursuite obligatoire d'un but désintéressé
 - >< faculté pour les sociétés
 - Art. 1:1 du C.S.A.: « Un de ses buts est de distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect ».
 - Avantage patrimonial indirect = par exemple, une économie (pas de « distribution »)
 - Le cas échéant, il convient de décrire précisément ce ou ces autre(s) but(s) dans l'acte constitutif (art. 2:8, § 2, 11°, du C.S.A.)
- Contrainte de non-distribution
 - >< faculté de distribution pour les sociétés
 - « Un de ses buts est de *distribuer* ou *procurer* à ses associés un *avantage patrimonial direct* ou *indirect* ».

Neutralité fiscale de la réforme du droit des personnes morales?

- **L'application du système I.P.M./I.SOC. aux sociétés (suite)**
 - Compte tenu de la controverse, certains conseillent de remplacer la S.F.S. par une A.S.B.L.
 - Attention toutefois:
 - 1) Impossible pour une A.S.B.L. d'obtenir le statut FEDERAL d'agrée (comme) entreprise sociale
 - Attention: ≠ de l'ordonnance BRUXELLOISE relative à l'agrément et au soutien des entreprises sociales du 23 juillet 2018
 - 2) Impossible pour l'A.S.B.L., si assujettissement à l'I.SOC., de bénéficier du taux réduit (réservé aux petites **sociétés** au sens de l'article 1:24 du C.S.A.)

E. Mutabilité du statut fiscal

De l'I.P.M. vers l'I.SOC.

- Loi du 17 mars 2019 organisant le passage de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales à l'assujettissement à l'impôt des sociétés (*M.B.*, 3 avril 2019)
 - Base imposable I.P.M. < base imposable I.Soc.
 - ⇒ objectif: cristalliser un point de départ pour la soumission à l'impôt des sociétés
 - ⇒ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 114
 - Attention: cadre général
 - Sauf cas particuliers: Euronext, la Loterie nationale, BPOST et les entreprises portuaires
 - Nouvel article 184^{quinquies} du C.I.R. 1992 ?
 - = copier-coller du cadre de transition des intercommunales (2015)

De l'I.SOC. vers l'I.P.M.

- Contexte (réforme du droit des personnes morales – C.S.A.)
 - Transformation d'une société en A.S.B.L. possible - art. 14:31-14:36 du C.S.A.
- Loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations (*M.B.*, 10 mai 2019)
 - Base imposable I.P.M. < base imposable I.Soc.
 - ⇒ Objectif : déterminer l'impôt des sociétés définitif à acquitter avant le changement de statut fiscal.
 - ⇒ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 114.

De l'I.SOC. vers l'I.P.M.

- Nouvel art. 210/1 du C.I.R. 1992
- Principe: rendre les articles 208 et 209 du C.I.R. 1992, relatifs à la dissolution et à la liquidation d'une société, applicables à la situation
- Deux exceptions:
 - 1) les réserves exonérées constituées du temps où la société n'était pas soumise à l'impôt des sociétés ne sont pas prises en considération pour la détermination de la base imposable;
 - 2) la partie des plus-values latentes se rattachant à un exercice d'imposition pour lequel la société n'était pas soumise à l'impôt des sociétés ne sont pas prises en considération pour la détermination de la base imposable.

Merci pour votre attention.