

SOMMAIRE

- p. 1/ Intérêts entre un dirigeant d'entreprise et sa société
- p. 6/ Les associations sans but lucratif face à l'impôt sur le revenu

Intérêts entre un dirigeant d'entreprise et sa société

Aspects fiscaux et de droit des sociétés

Un dirigeant d'entreprise peut devoir des intérêts à sa société en raison d'une dette encourue, ou inversement, il peut recevoir des intérêts de sa société lorsqu'il détient une créance sur cette dernière. Dans le cadre de cet article, nous étudierons les principaux aspects fiscaux et du droit des sociétés pour les deux types d'intérêts, à savoir les intérêts débiteurs et les intérêts créditeurs, entre un dirigeant d'entreprise et sa société.

Remarque préalable

Dans cet article, la notion 'dirigeant d'entreprise' vise uniquement les dirigeants d'entreprises de la première catégorie, à savoir les personnes physiques qui exercent un mandat de gérant ou d'administrateur¹. Ne sont donc pas visés les dirigeants indépendants personnes physiques qui n'exercent pas de mandat d'administrateur (dirigeants d'entreprises de la deuxième catégorie)², ni les sociétés qui sont gérants ou administrateurs.

Aspects du droit des sociétés

Intérêts contraires

Lorsqu'un dirigeant d'entreprise paie des intérêts à une société, ce dernier veut payer aussi peu d'intérêts que possible alors que la société a avantage à recevoir autant d'intérêts que possible. Si une société doit payer des intérêts au dirigeant d'entreprise, la situation est évidemment inverse. La société a alors avantage à payer aussi peu d'intérêts que possible, tandis que le dirigeant d'entreprises souhaite recevoir autant d'intérêts que possible.

Dans les deux cas, le dirigeant d'entreprise a donc un intérêt de nature patrimoniale qui est contraire aux intérêts de la société. Si la société est une SA (SCA) ou une SPRL, la procédure applicable aux intérêts opposés doit être suivie dans cette situation³. La procédure ne doit pas nécessairement être respectée année après année, il suffit qu'elle soit respectée à la naissance de la créance ou de la dette. Pour d'autres formes de sociétés, rien n'est réglé par la loi en matière de conflits d'intérêts, mais on admet généralement que cette problématique ne peut être ignorée par le gérant ou l'administrateur concerné.

¹ Art. 32, alinéa premier, 1^o CIR 1992.

² Art. 32, alinéa premier, 2^o CIR 1992.

³ Art. 259-261 C.Soc. (SPRL) et art. 523 C. Soc. (SA/SCA).

Responsabilité du dirigeant d'entreprise

L'existence de la créance ou de la dette et la facturation ou non d'intérêts sur cette créance ou cette dette peut engager la responsabilité du gérant ou de l'administrateur. Il peut s'agir aussi bien d'une responsabilité pour une simple faute de gestion que d'une responsabilité pour un acte illicite ou une responsabilité pour une faute grave et caractérisée en cas de faillite.

□ Simple faute de gestion

Les gérants ou administrateurs doivent exercer leurs pouvoirs de gestion dans l'intérêt de la société. Lorsqu'ils utilisent leur pouvoir dans leur propre intérêt au détriment de l'intérêt de la société, ils commettent une faute de gestion. Si cette faute entraîne des dommages pour la société, les gérants ou administrateurs peuvent être tenus responsables. Toutefois, l'action en responsabilité peut seulement être intentée au nom et pour le compte de la société par l'assemblée générale (à la majorité simple des voix) ou par les actionnaires minoritaires (action dite minoritaire), donc pas par des tiers.

Dans la plupart des PME, où les dirigeants d'entreprises sont généralement les actionnaires (majoritaires), cette responsabilité ne jouera que rarement. Chaque année, les dirigeants d'entreprises obtiendront normalement décharge, l'assemblée générale ne pouvant alors plus intenter une action en responsabilité. L'action minoritaire est encore possible, mais uniquement par les actionnaires qui n'ont pas approuvé la décharge ou dont l'approbation a été non valable.

□ Acte illicite

Dans certaines circonstances, la décision du/des dirigeant(s) d'entreprise de ne pas faire payer d'intérêts (suffisants) pour des dettes dont ils sont redevables envers leur société, ou inversement, de faire payer à la société des intérêts excessifs sur ses dettes peut également constituer une violation du principe général de précaution ou en d'autres termes un 'acte illicite'⁴. Cette action en responsabilité peut toutefois être intentée par des tiers (par ex. des fournisseurs, des banques, le fisc...) qui subissent des dommages résultant directement et immédiatement de l'acte illicite.

□ Faute grave et caractérisée en cas de faillite

Lorsque les dettes excèdent les profits en cas de faillite et que les administrateurs ou gérants ont commis une faute grave et caractérisée qui a contribué à la faillite, ils peuvent être tenus personnellement responsables, avec ou sans solidarité, par le curateur et les créanciers lésés de tout ou partie des dettes sociales à concurrence de l'insuffisance d'actif⁵.

En outre, l'Office National de Sécurité Sociale et le curateur peuvent les tenir personnellement et solidairement responsables pour la totalité ou une partie de l'ensemble des cotisations sociales dues au moment du prononcé de la faillite s'il est établi qu'une faute grave qu'ils ont commise a été à la base de la faillite ou si, au cours de la période de cinq ans qui précède le prononcé de la faillite, ils ont été impliqués dans au moins deux faillites, liquidations ou opérations similaires avec des dettes à l'égard d'un organisme de perception des cotisations de sécurité sociale⁶.

Le fait de ne pas facturer d'intérêts suffisants aux dirigeants d'entreprises ou l'octroi aux dirigeants d'entreprises d'intérêts excessifs par rapport à ce qui est habituel, alors que la société est en proie à des difficultés financières, peut éventuellement être considéré comme une faute grave et caractérisée. Remarquons que la décharge donnée par l'assemblée générale ne libère pas les gérants ou administrateurs de cette responsabilité éventuelle.

Aspects fiscaux des intérêts débiteurs

Imposables pour la société

Les intérêts dont un dirigeant d'entreprise est redevable envers sa société constituent un revenu imposable dans le chef de la société. Les taux ordinaires de l'impôt des sociétés sont d'application. Un point d'attention est que l'imposition prend naissance dès que la société a acquis une créance certaine et liquide sur ces intérêts, même s'ils n'ont pas (encore) été effectivement payés.

4 Art. 1382 C. Civ.

5 Art. 265, § 1 C.Soc. (SPRL), art. 409 § 1 C.Soc. (SCRL), art. 530, § 1 C.Soc. (SA).

6 Art. 265, § 2 C.Soc. (SPRL), art. 409 § 2 C.Soc. (SCRL), art. 530, § 2 C.Soc. (SA).

Les intérêts sont-ils déductibles dans le chef du dirigeant d'entreprise ?

Les intérêts ne constituent pas des frais professionnels dans le chef d'un dirigeant d'entreprise, sauf éventuellement les intérêts sur une dette contractée en vue de l'acquisition d'actions ou parts d'une société dont il perçoit périodiquement des rémunérations au cours de la période imposable⁷. Les intérêts qu'un dirigeant d'entreprise paie à sa société n'entrent toutefois pas en ligne de compte. En ce qui concerne la déductibilité, il est en effet requis que la dette ait été contractée auprès d'un tiers, et que la société elle-même dont on acquiert les actions ou parts ne soit pas considérée comme un tiers, ni même toute entreprise à l'égard de laquelle cette société se trouve directement ou indirectement dans un lien de dépendance mutuelle.

Les intérêts qu'un dirigeant d'entreprise paie à sa société peuvent éventuellement être déductibles du total de ses revenus de biens immobiliers, à savoir s'il a contracté spécifiquement la dette auprès de la société en vue d'acquérir ou de conserver ces biens immobiliers⁸.

Pas de retenue de précompte mobilier

Le dirigeant d'entreprise ne doit jamais retenir de précompte mobilier sur les intérêts qu'il paie à sa société. Les intérêts payés à une société belge sont en effet exonérés de précompte mobilier⁹.

Imposition d'un avantage de toute nature si des intérêts n'ont pas été comptés ou sont insuffisants

Font notamment partie des rémunérations des dirigeants d'entreprise, les avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle¹⁰. Lorsque le dirigeant d'entreprise ne doit pas payer d'intérêts sur une dette à l'égard de sa société, il est clair qu'il a bénéficié d'un avantage de par l'utilisation 'gratuite' de moyens de la société. L'avantage, connu dans la pratique comme un « intérêt débiteur fictif » est calculé à l'aide de taux d'intérêt fixés chaque année¹¹.

Parfois, un contribuable essaie d'échapper à l'imposition de l'avantage de toute nature en affirmant qu'il n'a pas obtenu l'avantage en sa qualité de dirigeant d'entreprise, mais bien en tant qu'actionnaire (majoritaire). Cette affirmation n'est pour ainsi dire jamais acceptée dans la jurisprudence¹², généralement parce que cela serait contraire au contrat de société qui interdit qu'un actionnaire bénéficie de plus d'avantages qu'un autre en raison de sa participation.

L'avantage est supposé avoir été acquis à la fin de chaque mois civil au cours duquel l'emprunteur a disposé des montants empruntés. L'avantage est calculé par mois selon la situation moyenne de l'emprunt (situation au début du mois + situation à la fin du mois/2). Lorsqu'il y a peu de fluctuations anormales, l'avantage peut être calculé par an¹³. Vu que les intérêts débiteurs fictifs constituent un avantage de toute nature, ils doivent être repris sur la fiche 281.20¹⁴ et sont soumis aux cotisations sociales.

Conseils

Taux des intérêts débiteurs fictifs pour un emprunt à terme convenu moins élevé que pour le compte courant

Les dirigeants d'entreprises font généralement inscrire les dettes qu'ils ont à l'égard de leur société au débit de leur compte courant. Les intérêts débiteurs fictifs sur un compte courant, un emprunt dit non hypothécaire sans terme¹⁵, sont toutefois plus élevés que les intérêts débiteurs fictifs sur un emprunt à terme convenu¹⁶. Un dirigeant d'entreprise peut donc économiser des impôts en convertissant totalement ou partiellement sa dette en compte courant en un emprunt à terme qu'il rembourse alors périodiquement ou à la fin du terme.

Diminuer ou exclure les intérêts débiteurs fictifs par cession de créance entre sociétés

Lorsqu'un dirigeant d'entreprise est présent dans des sociétés et qu'il détient une dette envers l'une d'elles et une créance envers l'autre, il peut diminuer

7 Art. 52, 11° CIR 1992.

8 Art. 14, 1° CIR 1992.

9 Art. 107, § 2, 9° AR/CIR 1992.

10 Art. 32, deuxième alinéa, 2° CIR 1992.

11 Art. 18, § 3, 1 AR/CIR 1992.

12 Voir par ex. Bruxelles, 6 septembre 1996; Anvers, 17 novembre 1998, F.J.F., 1999, 68; Anvers, 7 septembre 1999; Trib. Anvers, 24 mars 2004, F.J.F., 2004, 230; Bruxelles, 16 octobre 2008.

13 Qu. et Rép., Chambre, 1996-1997, n° 73, 9819, Question n° 726 de Monsieur Fournaux du 28 janvier 1997.

14 Art. 57 CIR 1992.

15 Art. 18, § 3, 1, d AR/CIR 1992.

16 Art. 18, § 3, 1, c AR/CIR 1992.

voire totalement exclure l'impôt des intérêts débiteurs fictifs en cédant sa créance à la société envers laquelle il a une dette. Il est toutefois requis que la dette et la créance soient toutes deux certaines et exigibles, ce qui est normalement le cas avec les dettes et créances en compte courant.

Exemple

A est dirigeant d'entreprise des sociétés X et Y. Il a un compte courant dans la société X qui est débiteur de 150.000 euros et un compte courant dans la société Y ayant un solde créditeur de 200.000 euros. Il ne paie pas d'intérêts sur le débit du compte courant dans X et est donc imposé sur les intérêts débiteurs fictifs. Lorsqu'il cède à X la créance en compte courant qu'il détient sur Y, il a toujours une dette de 150.000 euros après la cession à X, mais également une créance de 200.000 euros qu'il a obtenue en échange de la cession de la créance qu'il détenait sur Y (en plus de la créance de 150.000 euros sur A, X détient également une créance de 200.000 euros sur Y). La dette et la créance en compte courant de A peuvent se compenser mutuellement (compensation légale). Après la compensation, A a uniquement un compte courant dans X ayant un solde créditeur de 50.000 euros (= 200.000 euros de créance moins 150.000 euros de dette), et il n'y a donc plus d'intérêts débiteurs fictifs imposables.

Aspects fiscaux des intérêts créditeurs

Déductibles pour la société, sauf dans la mesure où ils doivent être requalifiés

Les intérêts payés par une société sur une dette à un dirigeant d'entreprise constituent des frais professionnels déductibles dans son chef¹⁷, sauf dans la mesure où ils doivent être 'requalifiés' en dividendes.

Les intérêts doivent être requalifiés en dividendes¹⁸ :

- s'ils sont attribués sur un emprunt ;
- si l'emprunteur est un dirigeant d'entreprise ou un actionnaire (personne physique), ou le conjoint d'un dirigeant d'entreprise ou d'un actionnaire, ou un enfant lorsque le dirigeant d'entreprise ou l'actionnaire ou son conjoint a la jouissance légale des revenus de cet enfant ;

- si l'emprunt n'est pas une obligation ou un autre titre similaire émis par appel public à l'épargne ;
- si le taux d'intérêt ou l'emprunt est excessif.

Le partenaire cohabitant légal est assimilé à un conjoint¹⁹, mais pas le partenaire cohabitant de fait. Les parents ont la jouissance légale des revenus de leurs enfants aussi longtemps que les enfants sont mineurs.

La requalification des intérêts peut uniquement s'appliquer si la créance du dirigeant d'entreprise (ou des membres de son ménage) est un emprunt. Un report de paiement du prix de vente par exemple, ou d'une rémunération attribuée n'est en principe pas un emprunt²⁰.

Le taux d'intérêt est excessif dans la mesure où il est supérieur au 'taux du marché'. Le taux du marché n'est pas un pourcentage certain. Il doit être calculé au cas par cas, en tenant compte de la nature du crédit, du délai, des conditions de remboursement, des garanties,...

L'emprunt est excessif dans la mesure où il est supérieur au total du capital effectivement libéré de la société à la clôture de l'exercice et des réserves taxées à l'ouverture de l'exercice. Si les réserves taxées sont négatives, la limite est au moins le capital effectivement libéré. La perte reportée ne doit donc pas être déduite de ce capital effectivement libéré²¹.

Remarquons encore qu'il est nécessaire mais aussi suffisant pour la requalification que la personne ayant accordé l'emprunt ait la qualité requise (dirigeant d'entreprise de la première catégorie, actionnaire ou conjoint ou un enfant mineur) pendant l'exercice au cours duquel l'emprunt génère des intérêts. Il est sans importance que cette personne n'ait plus cette qualité au moment où les comptes annuels sont approuvés par l'assemblée générale, ou inversement que cette personne n'ait pas encore la qualité requise au moment où elle (ou éventuellement un prédécesseur juridique) a accordé l'emprunt²². Les intérêts entrent en ligne de compte pour la requalification au moment où l'emprunt a généré des intérêts, c'est-à-dire lorsque

17 Art. 52, 2° CIR 1992.

18 Art. 18, 4° CIR 1992.

19 Art. 2, § 1, 2° CIR 1992.

20 Pour une analyse de cette problématique, voyez : F. Vanden Heede, 'Requalification des intérêts sur le compte courant : fin du débat?' dans *Pacioli*, 2008, n° 247, 3 et F. Vanden Heede, 'La jurisprudence de la Cour de cassation sur la requalification des intérêts. L'état de la situation après l'arrêt du 15 octobre 2010', dans *Pacioli*, 2011, n° 310, 4.

21 Com.IR 18/53.

22 Cass. 4 janvier 1973, *Bull. Contr.*, n° 516, 466, Arr. Cass. 1973, 474.

la société comptabilise ces intérêts comme une dette certaine et liquide, indépendamment du moment du paiement ou de l'attribution des intérêts²³.

Imposables pour le dirigeant d'entreprise

Pour le dirigeant d'entreprise, les intérêts constituent des revenus mobiliers imposables. L'imposition s'effectue par retenue du précompte mobilier par la société. Le taux est de 25%²⁴ depuis le 1er janvier 2013 et le précompte mobilier est de nouveau libératoire depuis cette date²⁵. Le dirigeant d'entreprise ne doit donc plus déclarer les intérêts dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques.

Le nouveau précompte mobilier réduit pour certains dividendes de petites sociétés²⁶ ne s'applique jamais aux intérêts, pas même aux intérêts qui doivent être requalifiés en dividendes.

Pour la déclaration relative au précompte mobilier sur les intérêts, un formulaire 273 doit être déposé. En ce qui concerne la déclaration relative au précompte mobilier touchant les dividendes, donc également les intérêts requalifiés, c'est un autre formulaire, le formulaire 273A, qui doit être utilisé.

Depuis le début de cette année, la requalification n'a de l'importance que pour l'impôt des sociétés

Jusqu'à l'année 2012, les dividendes et intérêts étaient soumis à un taux de précompte mobilier différent. Le taux normal du précompte mobilier sur les dividendes était en effet de 25%, alors qu'il était de 15% pour les intérêts jusqu'en 2011 et de 21% pour l'année de revenus 2012. Cela signifie qu'une requalification d'intérêts en dividendes entraînait l'application d'un précompte mobilier plus élevé par le passé. Si la société n'avait pas spontanément requalifié les intérêts, le fisc devait bruter les intérêts qu'il avait requalifiés pour calculer le montant correct du précompte.

À présent que le précompte mobilier est également porté à 25% pour les intérêts, une requalification éventuelle en dividendes n'a plus aucune conséquence pour le taux du précompte mobilier.

23 Trib. Anvers, 20 janvier 2003.

24 Art. 269, § 1, 1° CIR 1992.

25 Art. 313 CIR 1992.

26 Art. 269, § 2 CIR 1992.

Il subsiste toutefois des conséquences pour l'impôt des sociétés. En effet, les intérêts requalifiés ne sont pas déductibles pour la société, vu qu'il s'agit de dividendes et que les dividendes font partie du bénéfice imposable²⁷. Si les dividendes distribués, y compris les intérêts requalifiés, dépassent 13% du capital libéré de la société à l'ouverture de l'exercice, la société est, en outre, exclue du taux progressif réduit de l'impôt des sociétés²⁸.

Conseils

Éviter la requalification par libération intégrale ou augmentation de capital avant la clôture de l'exercice.

Étant donné qu'il faut tenir compte du capital libéré à la clôture de l'exercice pour apprécier le caractère excessif ou non de l'emprunt, la requalification peut éventuellement être évitée en libérant intégralement le capital ou en l'augmentant à la clôture de l'exercice.

Éviter la requalification en scindant le prêt?

Si un dirigeant d'entreprise a accordé deux prêts à sa société, le premier générant des intérêts et le second non productif d'intérêts, il faut uniquement tenir compte du prêt productif d'intérêts pour la requalification.

Toutefois, la requalification ne peut normalement pas être évitée en scindant un prêt productif d'intérêts existant en une partie productive d'intérêts (pour un montant ne dépassant pas la limite de requalification) et une partie non productive d'intérêts (pour le solde). Le fisc ignorera généralement cette scission. Par conséquent, il tiendra également compte du prêt sans intérêt pour la requalification, en invoquant que la scission est une situation qui constitue une simulation ou un abus fiscal. La majeure partie de la jurisprudence en la matière abonde dans le sens du fisc²⁹.

Felix VANDEN HEEDE

Juriste fiscal

27 Art. 185, § 1 CIR 1992.

28 Art. 215, troisième alinéa, 3° CIR 1992.

29 La scission est une simulation : Bruxelles, 30 octobre 1998 et 20 janvier 1999, contra : Trib. Louvain, 4 février 2005. La scission constitue un abus fiscal : Trib. Mons, 07 septembre 2004, Trib. Gand 17 mars 2005, *Cour. Fisc.* 2005, n° 13, 490 ; Anvers 18 mars 2008, *Cour. Fisc.* 2008 n° 7, 444. Les décisions relatives à l'abus fiscal portent sur l'ancienne disposition générale anti-abus. Mais la scission d'un emprunt pourra, selon nous, également être attaquée avec la nouvelle version de la disposition anti-abus, et donc être ignorée par le fisc, sauf si le contribuable peut invoquer des motifs non fiscaux pour la scission.

Les associations sans but lucratif face à l'impôt sur le revenu

I. ASBL et activité commerciale ou industrielle: tout ce qui n'est pas interdit est autorisé (à moins que ce soit l'inverse)

1. L'article 1^{er} de la loi du 27 juin 1921 (modifié par la loi du 2 mai 2002), prévoit que «*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*».

La conjonction «*et*» laisse penser, à première lecture, qu'une ASBL ne peut ni exercer une activité commerciale, ni poursuivre un but lucratif, ce dernier se caractérisant par la recherche d'un gain matériel au profit des membres.

2. Nonobstant les termes clairs de la loi, les opérations industrielles et commerciales sont admises, à titre accessoire, lorsqu'elles permettent de réaliser le but désintéressé pour lequel l'ASBL a été constituée.

Par ailleurs, l'absence de but lucratif n'implique pas qu'une ASBL ne puisse dégager aucune marge bénéficiaire dans le cadre de ses activités; ce qui compte est l'affectation réservée à celle-ci.

Selon une doctrine que nous approuvons, la loi est respectée dès lors que l'ASBL n'accumule pas ses réserves de manière illimitée et ne distribue pas celles-ci aux membres (1). Les réserves doivent être affectées à la réalisation d'un but désintéressé, d'un intérêt supérieur.

Le caractère accessoire des activités lucratives s'apprécierait donc au regard du but poursuivi (ce que nous appelons le critère qualitatif) et non par rapport à un critère temporel (ou quantitatif).

Cette conception moderniste et pragmatique de la notion d'activité lucrative semble partagée par la Cour de Justice de l'Union européenne qui, dans un

arrêt du 21 mars 2002, a jugé qu'un organisme à but non lucratif n'est pas détourné de son objectif aussi longtemps que les bénéfices qu'il réalise ne sont pas distribués à titre de profit à ses membres (2).

Dans le même sens, la Cour de cassation a jugé que «*si l'association, qui ne poursuit ni son enrichissement ni un gain direct ou indirect pour ses membres, peut exercer une activité accessoire qui produit des bénéfices, c'est à la condition que cette activité soit nécessaire pour permettre la réalisation du but désintéressé que l'association veut atteindre et que celle-ci consacre à cette fin l'intégralité des bénéfices ainsi obtenus*» (3).

La Cour précise qu'une «*association sans but lucratif ne viole pas son statut légal si les bénéfices produits par l'activité accessoire ont pour effet d'accroître son patrimoine, dès lors qu'il est avéré que ces bénéfices sont affectés aux fins désintéressées que poursuit l'association*».

Cela étant, force est de reconnaître que la jurisprudence des Cours et Tribunaux définit le plus souvent la notion d'activité accessoire au regard d'un critère purement quantitatif et considère que l'activité ne demeure accessoire qu'à la condition qu'existe une autre activité plus importante, *prorata temporis*.

Dans une étude approfondie sur le sujet, nous avons toutefois relevé plusieurs décisions fixées dans le sens d'une appréciation «*qualitative*» de l'activité accessoire (4).

3. L'appréciation du caractère accessoire des activités lucratives n'a pas que des conséquences fiscales (voir point II), mais s'avère également importante au regard de la licéité des activités de l'ASBL.

Le principe de spécialité légale, que matérialise en l'espèce l'article 1^{er} de la loi de 1921, est réputé

1 M. Coipel, Commission Université-Palais, CUP, décembre 1989, cité in Chroniques de droit à l'usage du palais, Tome VII, le droit des sociétés, *Story-Scientia*, décembre 1989, A.2.

2 Affaire C-174/00, *Kennemer Golf and Country Club c. Staatssecretaris van Financiën*.

3 Cass., 3 octobre 1996, *J.D.S.C.*, 2002, n° 358, p. 16 ss.

4 Cf. O. Robijns, Le principe de spécialité légale à l'épreuve du droit des sociétés et du droit fiscal, *R.T.F.B.*, 2011, n° 22.

d'ordre public ⁽⁵⁾. De ce fait, la limitation de la capacité à agir d'une ASBL est en soi opposable aux tiers.

Toute personne intéressée (par exemple: un administrateur de l'ASBL, un membre, un créancier, voire l'ASBL elle-même) peut, en conséquence, solliciter l'annulation d'un acte accompli en violation du principe de spécialité légale.

Cette notion de spécialité légale ne doit néanmoins pas être confondue avec celle de spécialité statutaire, en vertu de laquelle une ASBL ne pourrait normalement pas accomplir d'actes non visés par son but social. Un acte posé en-dehors du canevas statutaire ne pourrait être annulé pour ce motif.

II. ASBL exerçant une activité commerciale ou industrielle: ISOC ou IPM?

1. En vertu de l'article 181 du Code des impôts sur le revenu (ci-après «CIR/92»), «*ne sont pas (...) assujetties à l'impôt des sociétés, les associations sans but lucratif et les autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif*» et qui exercent une des activités décrites dans cette disposition.

L'article 182 du CIR/92 précise que «*dans le chef des associations sans but lucratif et des autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif, ne sont pas considérées comme des opérations de caractère lucratif*»:

- 1°. *les opérations isolées ou exceptionnelles*;
- 2°. *les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire*;
- 3°. *les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou ne mettant pas en oeuvre des méthodes industrielles ou commerciales*».

2. En vertu de l'article 220, 3° du CIR/92, sont assujetties à l'impôt des personnes morales (IPM) «*les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, qui ne se livrent pas*

à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ou qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément à l'article 181 et 182».

Les personnes assujetties à l'impôt des personnes morales ne sont taxées que sur les revenus de leurs capitaux et sur base du revenu cadastral de leurs immeubles, en vertu de l'article 221 du CIR/92, tandis que celles assujetties à l'impôt des sociétés (ISOC) le sont, en règle, sur l'ensemble de leurs revenus.

La différence de pression fiscale entre une société et une ASBL est généralement importante, de sorte que la tentation d'exercer sous forme d'ASBL une activité que ce statut exclut en principe peut être forte. Cela explique sans doute que le contentieux à ce sujet soit important et qu'une part importante de la jurisprudence aboutisse à assujettir des ASBL à l'impôt des sociétés.

3. La notion d'activité «*accessoire*», au sens de l'article 1er de la loi de 1921 sur les ASBL, trouve clairement écho à l'article 182, 3° du CIR/92. Les activités «*isolées ou exceptionnelles*», visées à l'article 182, 1° du CIR/92, renvoient également à ce caractère accessoire.

Dans un arrêt du 19 mars 2008 ⁽⁶⁾, la Cour d'appel de Liège a considéré qu'une «*opération à caractère lucratif est en principe accessoire de l'activité désintéressée lorsqu'il y a une corrélation étroite avec celle-ci (M. Soumeryn - Kestemont et Th. Afschrift Vade-Mecum A.S.B.L. p. 72 n° 10 p. 74 - Simonet et Eloy: le régime fiscal des A.S.B.L. J.T. 1977 p. 406 - 407)*», mais qu'il «*n'en va pas de même lorsque les opérations commerciales sont pratiquées de manière permanente et habituelle, même si, en fin de compte, le profit qui en constitue le résultat sert l'objet social désintéressé poursuivi par l'association (M. Soumeryn - Kestemont et Th. Afschrift idem p. 75 n° 18 b; P. Demeur note sous Cass. 30/12/1946 R.C.J.B. 1948 p. 46 n° 17)*».

Cette décision paraît privilégier une interprétation quantitative des activités commerciales, de sorte que si celles-ci deviennent prépondérantes, l'ASBL devrait être soumise à l'impôt des sociétés, nonobstant

⁵ Cf. notamment, en ce sens, A. Benoît-Moury, R.C.J.B., 1989, p. 408 et suivantes, spécialement le point 11 et la note sub. 137.

⁶ Liège, 19 mars 2008, rôle n° 2003/RG/247, www.fiscalnet.be.

le sort réservé aux bénéfiques résultant des activités commerciales (7).

Toutefois, l'on se gardera bien de généraliser cette solution, dès lors que la même Cour soulignait, dans un arrêt plus ancien (8) que l'appréciation du caractère accessoire des activités commerciales d'une ASBL « doit s'effectuer concrètement dans chaque cas d'espèce, en fonction de l'image d'ensemble des activités de l'ASBL, qui ne peut s'adonner à une activité lucrative que dans la mesure où elle reste accessoire et donc effectivement liée à la réalisation de son objet statutaire, non lucratif par essence ».

Selon la Cour, « le volume des activités de nature lucrative par rapport à l'ensemble des activités de l'ASBL peut constituer un critère d'appréciation parmi d'autres, au même titre que leur corrélation avec l'objet social, leur simultanéité ou leur complémentarité par rapport aux autres activités, ou encore la place qu'elles peuvent prendre dans la vie économique, par leur importance ou leur méthodes (l'article 182 3° in fine CIR 92 exclut au demeurant la mise en oeuvre de méthodes industrielles ou commerciales) ».

Le critère quantitatif – premier cité dans la décision ci-avant – ne serait donc qu'un élément, parmi d'autres, à prendre en considération pour justifier l'assujettissement d'une ASBL à l'impôt des sociétés.

Dans le même sens, nous pouvons citer un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles qui a considéré que l'ASBL OXFAM (dont l'objet est de favoriser le com-

merce équitable, en assurant des revenus décents aux producteurs locaux), bien qu'exerçant de manière permanente une activité de vente au détail de produits à dominante alimentaire, demeurerait assujettie à l'impôt des personnes morales, compte tenu de l'objet social de celle-ci et de l'affectation de ses résultats à son but désintéressé (9).

4. L'utilisation de « méthodes industrielles ou commerciales », au sens de l'article 182, 3° du CIR/92, est fréquemment avancée par l'administration pour assujettir à l'impôt des sociétés des ASBL dont, *prima facie*, les modes de fonctionnement s'apparentent à ceux de sociétés commerciales ou industrielles.

En filigrane, l'idée d'une concurrence déloyale émanant d'entreprises bénéficiant d'un régime fiscal plus favorable paraît bien présente.

Cet argument est diversement accueilli en jurisprudence. S'il est généralement accepté lorsque l'analyse factuelle de la situation aboutit à constater qu'une ASBL agit exactement comme le ferait une société commerciale, il n'en est pas toujours ainsi (10).

III. Conclusion

En définitive, le sort fiscal réservé aux ASBL dépend fortement des circonstances de fait et de la conviction que l'administration fiscale et les magistrats peuvent avoir de ce qu'il s'agit d'une « vraie » ASBL, autrement dit d'un être moral dont l'existence est motivée par un but social, dans le noble sens du terme.

Olivier ROBIJNS

Avocat, spécialiste en droit fiscal

Cabinet d'avocats HERVE

7 L'administration, dans sa circulaire n°Ci.D.19/292.822 du 19 septembre 1977, paraît pourtant défendre une approche pragmatique, considérant l'activité commerciale comme accessoire « dans les cas où l'activité est un corollaire nécessaire de l'activité principale désintéressée, c.-à-d. quand cette dernière est rendue impossible sans l'exercice de l'activité en question. Celle-ci découle alors simplement de l'activité désintéressée (sociale, de bienfaisance, culturelle, etc.) en ce sens qu'elle ne s'exerce que conjointement avec cette dernière, c.-à-d. en même temps et au même endroit ».

8 Liège, 19 mai 1999, www.fiscalnet.be.

9 Bruxelles, 21 juin 2006, rôle n° 2004/AR/515, www.fiscalnet.be.

10 Cf. O. Robijns, Le principe de spécialité légale à l'épreuve du droit des sociétés et du droit fiscal, *op. cit.*