

SOMMAIRE

- p. 1/ Le principe de légalité de l'impôt et l'interprétation des lois fiscales
- p. 4/ T.V.A. – événements sportifs – taxation et obligations
- p. 6/ Coopération et restructuration des associations

Le principe de légalité de l'impôt et l'interprétation des lois fiscales

1. Introduction

Le principe de la légalité de l'impôt est exprimé à l'article 170 de la Constitution qui dispose que « *aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi* ». Cette règle qui remonte à notre vieille constitution de 1830 a pour objectif de protéger les citoyens contre l'arbitraire ou l'appétit de l'Etat dans un domaine aussi sensible que celui de la fiscalité. Sa formulation est d'ailleurs plus stricte qu'aux Pays-Bas (la crainte d'un retour à la domination d'un pouvoir étranger étant sans doute toujours vivace pour le Constituant de 1830). L'article 170 vise à garantir à chaque citoyen qu'il ne sera soumis à l'impôt que s'il y a consenti démocratiquement. Cette disposition constitue une transposition partielle d'un très vieil adage: « *No taxation without representation* » qui remonte à 1215. Le principe de légalité de l'impôt, qui n'est au fond que l'une des illustrations du principe plus général de la séparation des pouvoirs, a aussi des effets sur l'interprétation des lois fiscales belges. Puisque seules les autorités législatives ont le pouvoir d'établir l'impôt, le juge et *a fortiori* l'administration doivent s'en tenir à une interprétation stricte du texte, ce qui empêche tout procédé d'interprétation visant à combler les lacunes d'un texte de loi ou à raisonner par analogie. Le refus de l'interprétation par analogie n'oblige toutefois pas le juge à se limiter à la seule interprétation littérale d'un texte de loi fiscal. Le juge est loin d'être seulement « *la bouche qui prononce la parole de la loi* », comme l'écrivait (et l'espérait) Napoléon qui faisait et défaisait les lois. La recherche de l'inten-

tion du législateur n'est pas interdite. Le juge peut ainsi avoir recours à diverses méthodes pour comprendre la portée d'un texte: il s'agit, notamment, de la méthode dite grammaticale (ou sémiotique), la méthode historique (p.ex. le recours aux travaux préparatoires de la loi) ou la méthode du recours au contexte (appelée aussi méthode systémique). Dans sa démarche, le juge ne perdra pas de vue cet autre adage résultant aussi du principe de légalité: dans le doute, la loi doit être interprétée contre le fisc (« *In dubio contra fiscum* »). Tous ces principes sont admirablement résumés par cette courte formule du professeur Bernard Castagnède¹: « *Si le juge dit plus librement le droit fiscal, c'est encore le législateur qui par principe le fait.* ».

2. Portée (politique et juridique) du principe de légalité de l'impôt

Le principe de légalité de l'impôt veut que seule la loi soit à l'origine de l'impôt. Le texte de notre Constitution (article 170) précise que l'impôt ne peut être établi que **par** la loi. L'expression « *par la loi* » est à ne pas confondre avec l'expression « *en vertu de la loi* ». Lorsque l'impôt peut être établi « en vertu d'une loi », il reste toujours possible de donner délégation au pouvoir exécutif de lever l'impôt. En Belgique, la délégation en matière fiscale est en prin-

¹ B. Castagnède, « Nature et caractères du droit fiscal », in *L'année fiscale, Droit fiscal*, 2007, comm.623.

cipe inconstitutionnelle², donc interdite. Cette interdiction vise à garantir au citoyen que l'impôt qu'il doit payer a été mis en place exclusivement par une institution qu'il a élue. Le citoyen est donc en droit de savoir à l'avance la hauteur des prélèvements qu'il va devoir subir. Un tel principe présente donc un volet historique (il est la conséquence de nombreuses luttes démocratiques qui se sont déroulées au fil des siècles – révolutions française et américaine, p.ex. – qui ont permis ce consentement du peuple à l'impôt) mais aussi un volet juridique (selon lequel la sécurité juridique requiert que seule la loi puisse déterminer les conditions strictes dans lesquelles le citoyen doit participer aux charges publiques).

Le principe de légalité est aussi susceptible d'avoir une influence sur les méthodes d'interprétation des lois fiscales.

3. Règles d'interprétation en droit fiscal

On ne cesse de marteler partout que les lois fiscales doivent s'interpréter strictement. Comme l'écrivait un auteur français, «*la loi est ce que le législateur a dit et non ce qu'il a voulu dire*»³. Mais comment doit-on comprendre ce principe de l'interprétation stricte des lois fiscales? Signifie-t-il que le juge, soucieux de respecter le principe de légalité de l'impôt, doive se borner à n'appliquer loi fiscale que de manière mécanique et dans un esprit de soumission à l'égard d'un législateur fiscal tout puissant? Le juge dispose-t-il d'un certain pouvoir créatif et peut-il de dégager «*l'esprit de la loi fiscale*», et ce, *a fortiori*, lorsque le texte fiscal ne se singularise pas par une grande clarté? En réalité, il nous paraît que, sans pour autant ajouter au texte de loi, le juge fiscal puisse recourir à différentes méthodes d'interprétation tout à fait valables pour l'aider dans sa difficile mission: il s'agira des méthodes de l'interprétation grammaticale, de l'interprétation systémique, et de l'interprétation téléologique. En ce sens, l'expression «*interprétation stricte des lois fiscales*» ne se confond pas avec l'expression «*interprétation restrictive*», qui est quelquefois utilisée à tort.

L'interprétation grammaticale est celle qui s'obtient à l'aide des usages de la langue française et de la syntaxe. Ainsi par exemple, le terme «*enfant*» que l'on retrouve dans certaines dispositions fiscales ne vise pas que les en-

fants légitimes, mais aussi les enfants naturels reconnus ou les enfants adoptifs.

L'analyse ou interprétation systémique consiste, quant à elle, à éclairer le sens d'un texte de loi fiscale à l'aide du recours au contexte, voire en se basant sur d'autres sources juridiques (par exemple la jurisprudence ou d'autres lois) qui pourraient contenir les mêmes termes utilisés. Comme l'écrit Thierry Afschrift, «*lorsque le texte légal n'est pas clair, le juge peut apprécier sa portée, en s'inspirant de la logique et de la nécessité de cohérence du texte; il peut donc s'inspirer de solutions adoptées dans des matières voisines*»⁴.

L'interprétation téléologique est celle qui vise à retrouver les objectifs du législateur, à connaître la finalité de la loi à l'aide de l'examen des commentaires donnés dans les documents parlementaires ou dans les débats parlementaires. L'idée est ici de retrouver la volonté du législateur à l'aide des écrits qui ont concouru à sa rédaction. Si le texte de loi est déterminant, rien n'interdit au juge de vérifier si ce texte n'est pas contraire aux objectifs qui ont été voulus par le législateur. La recherche des objectifs permet d'éviter toute application littérale de la loi qui serait parfaitement inappropriée. Comme l'écrivait avec pertinence De Page, «*C'est la loi qui lie le juge, son texte n'enchaîne que l'ouvrier imprimeur, et le premier ne doit pas être confondu avec le second*»⁵. Ce que veut dire l'auteur est qu'il peut arriver qu'un texte peut sembler clair de prime abord, alors qu'il doit recevoir une autre signification que celle qu'il devrait avoir en fonction des intentions du législateur. Dans ce cas, c'est l'intention du législateur qui doit primer⁶.

4. Le refus de l'interprétation par analogie

S'il est admis de se servir des méthodes exposées ci-avant qui visent à se baser sur des éléments extrinsèques à loi fiscale pour retrouver la volonté du législateur, il est en revanche interdit d'interpréter la loi de manière extensive, en «*transposant une solution juridique à une hypothèse semblable non résolue par la loi*»⁷. En d'autres termes, le juge et l'administration ne peuvent combler les lacunes en droit fiscal. Si une loi fiscale ne régit pas une situation donnée, il faut en conclure simplement qu'aucun impôt n'est applicable à cette situation. Car l'analogie crée une règle nouvelle et distincte, ce qui est totalement au

2 La Cour constitutionnelle précise toutefois que l'interdiction de principe de toute forme de délégation peut connaître certains tempéraments, mais ces tempéraments doivent être soumis à des conditions très strictes (circonstances exceptionnelles, délégation claire et limitée dans le temps, ratification de la délégation par une loi, etc.).

3 Marchessou, *L'Interprétation des textes fiscaux*, p. 148.

4 Th. Afschrift, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Lar-
cier, p. 52.

5 H. De Page, *Traité élémentaire de droit civil belge*, T. 1, p. 258.

6 Jean-Pierre Winandy, *L'abus de droit et la simulation en droit fiscal luxembourgeois*, UDL, p. 172.

7 Geny, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, 1, p. 298.

contraire au principe de légalité de l'impôt. Raisonner par analogie consiste, tant pour la juge que pour le fonctionnaire, à faire œuvre législative. Car l'analogie vise, non à rechercher la volonté réelle du législateur, mais à établir une similitude entre un cas prévu par le législateur et un cas non prévu.

On observera que certains auteurs ne partagent pas ce point de vue et plaident pour un droit au comblement des lacunes fiscales⁸. Leur raisonnement qui – reconnaissons-le – n'est pas entièrement dénué de pertinence, se résume comme suit. Au moment où le législateur a conçu et rédigé un texte de loi, il ne pouvait appréhender tous les cas ou toutes les opérations qui se produiraient à l'avenir. Dès lors, il faudrait prolonger l'œuvre du législateur en adaptant la loi à ces situations nouvelles. Le célèbre Portalis, fondateur du Code civil, n'écrivait-il pas « *les lois, une fois rédigées, demeurent telles qu'elles ont été écrites ; les hommes au contraire, ne se reposent jamais ; ils agissent toujours ; et ce mouvement qui ne se s'arrête pas produit à chaque instant quelque combinaison nouvelle* »⁹. Selon cette doctrine, des situations nouvelles, imprévisibles au moment de la rédaction de loi fiscale, doivent être régies par celle-ci grâce au travail constant de comblement des lacunes de la loi. Il nous paraît que cette position ne peut être suivie, car elle consisterait à valider la thèse fort critiquable que l'interprète puisse se muer en législateur.

En revanche, nous souscrivons à l'analyse du procureur Krings qui opère une distinction entre les « lacunes externes » (c'est-à-dire celles qui se situent en dehors du système légal) et les lacunes internes (qui se situent au sein du système légal)¹⁰. Les lacunes externes ne peuvent être comblées sauf à violer la Constitution. Mais les lacunes internes peuvent être comblées. Une lacune interne viserait par exemple le cas où le législateur utilise une notion qu'il ne définit toutefois pas. L'interprète pourrait rechercher alors, y compris par un raisonnement analogique, le sens qu'il faudrait donner à cette notion.

5. La question de l'interprétation économique de la loi fiscale

Un autre courant doctrinal et administratif – plus inquiétant – et qui sans doute s'inspire de traditions anglo-saxonne et germanique bien ancrées, est en train de voir le jour en Belgique. Selon cette approche, l'interprétation économique d'une loi fiscale ou d'une opération produi-

sant des effets fiscaux est une interprétation parfaitement valable. Cette thèse ne vise rien moins qu'à faire triompher la réalité économique sur la réalité juridique. Elle trouve son fondement dans le principe d'égalité devant l'impôt. L'idée est ici que, pour éviter des distorsions trop grandes dans la contribution des contribuables à l'impôt, il faut faire supporter la même charge fiscale à des phénomènes économiques identiques ou similaires. Deux exemples pourraient illustrer cette tendance. Ainsi, en est-il d'une opération de rachat d'actions propres. L'administration ou le juge qui en viendrait à considérer que la finalité économique d'une telle opération est de permettre, à un coût fiscal avantageux, d'octroyer aux actionnaires des dividendes, n'hésitera pas à requalifier le rachat d'actions en une distribution de dividendes et étendre l'application de loi fiscale, qui n'est normalement censé s'appliquer qu'aux dividendes, aux bonis d'acquisitions. On constate aussi le recours à cette méthode dans le cas d'apport d'universalité de biens, immédiatement suivi par une vente des actions de la société bénéficiaire de cet apport. Au nom d'une nécessaire référence à la réalité économique, l'administration cherchera à considérer que ces deux opérations successives ne constituent qu'une seule opération économique, à savoir la vente (taxable) des actifs d'une société. En droit fiscal belge ni d'ailleurs en droit fiscal français¹¹ l'interprétation économique des lois fiscales n'est pas encore parvenue à percer. Mais la porte est désormais ouverte. On se rappellera pourtant de ces mots célèbres du professeur Gothot : « *Qu'on nous fasse grâce de cette formule selon laquelle l'impôt atteint les réalités. Bien sûr. Mais quelles réalités ? Pour l'instant, toujours des réalités juridiques* »¹². La brèche de l'appréciation économique étant ouverte, il faut craindre qu'elle ne conduise en réalité à une profonde insécurité juridique. L'erreur d'une telle méthode est qu'elle ne tient compte que du contenu économique d'un acte en faisant abstraction complète des chemins juridiques empruntés. Or, si un décalage important devait exister entre une forme juridique usitée par des contribuables et la finalité économique de l'opération réalisée au moyen de cette forme juridique, il appartient au législateur, et à lui seul, d'apporter les correctifs nécessaires. L'intervention législative reste, à notre avis, la seule solution susceptible de concilier le principe essentiel d'égalité devant l'impôt et le principe de légalité de l'impôt qui assure l'indispensable sécurité juridique.

8 Notamment, en France, Trotabas et Cotteret, ou en Suisse, le professeur Huberlant.

9 Portalis dans son *Discours préliminaires du Code civil*.

10 Krings, *Les lacunes du droit fiscal*, Bruylant, 1967, pp. 463 à 468.

11 On lira à ce propos, et avec délectation, l'article satirique de Maurice Cozian, « *Propos désobligeants sur une tarte à la crème : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal* », Paris, Litec, 1983, pp. 3-12.

12 Gothot, « *La fraude fiscale* », In *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, 1962, n° 2, p. 94.

6. Exemples d'interprétation stricte des lois fiscales dans la jurisprudence

Pour clore notre exposé, il nous paraît utile d'évoquer deux cas de jurisprudence qui illustrent très bien l'importance de l'interprétation stricte de la loi fiscale et qui nous rappellent que le principe de la légalité de l'impôt, consacré il y a près de deux siècles, est toujours d'une actualité brûlante. Le premier exemple concerne un problème de remploi tardif: si l'indemnité ou la valeur de réalisation est remployée tardivement, la plus-value exonérée jusque là «est considérée comme un revenu de la période imposable pendant laquelle le délai de remploi est venu à expiration» (art. 47, § 6 CIR). Le fisc peut-il toutefois, lors d'un contrôle fiscal, taxer la plus-value à charge d'une période imposable ultérieure, par exemple sur la base de l'article 361 du CIR qui permet de taxer les surestimations d'éléments du passif. Selon l'article 361 du CIR, lorsque l'examen de la comptabilité d'une période imposable déterminée fait apparaître des sous-estimations d'éléments de l'actif ou des surestimations d'éléments du passif, l'administration peut considérer celles-ci «comme des bénéfices de cette période imposable, même si elles résultent d'écritures comptables se rapportant à des périodes imposables». Dans son jugement du 14 décembre 2010¹³,

¹³ Tribunal de première instance de Bruxelles, 14 décembre 2010, disponible sur www.fiscalnetfr.be.

le tribunal rappelle que la législation fiscale est d'ordre public et d'interprétation stricte. Il en déduit qu'une interprétation littérale de l'article 47, § 6 du CIR est indiquée car cet article est suffisamment précis et constitue, dès lors, un régime spécifique qui prime sur l'article 361 du CIR. L'administration fiscale ne peut, en utilisant l'article 361 du CIR, considérer la plus-value (ou la partie contestée de celle-ci) comme un revenu d'une autre période imposable que la période pendant laquelle le délai de remploi est venu à expiration. Il était donc trop tard pour procéder à la taxation. En matière de levée d'option sur un leasing de voiture de société, on évoquera aussi cet arrêt du 17 mars 2011 de la Cour de Cassation¹⁴. Celle-ci a jugé, selon une stricte interprétation de la loi fiscale, qu'il n'y a plus d'avantage de toute nature imposable lorsque c'est le conjoint du dirigeant de la société qui lève l'option d'achat. Pour la Cour, c'est en effet le conjoint (qui n'était ni gérant ni administrateur) qui bénéficie de l'avantage en question. La question de l'interprétation des lois est donc tout sauf un débat purement théorique.

Pierre-François COPPENS

Conseil fiscal, Juriste

Formateur aux FUCaM et à la Chambre Belge des Comptables.

¹⁴ Cass., 17 mars 2011, disponible sur cass.be.

T.V.A. – événements sportifs – taxation et obligations

Décision ET 119.653 du 11 juillet 2011

1. Position du problème

La décision n° ET 119.653 du 11 juillet 2011, commente le régime applicable à l'organisation d'événements sportifs, tels que les courses cyclistes, les compétitions d'athlétisme, les rallyes, les jumpings, etc., ainsi qu'aux opérations commerciales posées à ces occasions.

Conformément aux législations communautaire et nationale, ces opérations rentrent dans le champ d'application de la T.V.A., lorsqu'elles sont organisées avec une certaine répétition, et à titre onéreux.

Il en est ainsi quels que soient les buts (philanthropiques, philosophiques, culturels, touristiques, sportifs, animations de quartiers, fêtes locales, etc.) et les résultats (bénéfices, pertes, frais couverts).

2. Assujettissement et taxation

Est considérée comme assujettie, la personne qui, à l'occasion d'événements sportifs réguliers (par exemple tous les ans), effectue des livraisons de biens ou des prestations de services, à titre onéreux (publicité, mise à disposition de stands, fourniture de repas et de boissons, octroi du droit d'accès, etc.). A cet égard, il est sans importance que l'association qui organise de telles manifestations ait

été uniquement créée dans ce but, et que le droit d'accès soit gratuit, les activités à titre onéreux étroitement liées restent passibles de la T.V.A.

Lorsque l'organisateur de tels événements sportifs exploite un établissement d'éducation physique ou une installation sportive, qu'il ne poursuit pas de but lucratif, et que les recettes tirées de l'exploitation de tels établissements ou installations servent exclusivement à en couvrir les frais, ces dernières prestations sont exemptées par application de l'article 44, § 2, 3° du C.T.V.A. Cette exemption couvre les recettes générées par l'exploitation de l'établissement d'éducation physique ou des installations sportives.

En outre, l'article 44, § 2, 12° du C.T.V.A., exempte encore les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à l'occasion de manifestations destinées à leur apporter un soutien financier, et qu'ils organisent à leur profit exclusif, par les exploitants d'établissements d'éducation physique ou d'installations sportives, déjà exemptées selon l'article 44, § 2, 3°, précité. La décision ET 119.653 du 11 juillet 2011 précise que *« l'esprit de cette disposition, en ce qu'elle vise des recettes exceptionnelles conduit à écarter du bénéfice de l'exemption les manifestations qui consistent en des activités qui constituent l'objet même de l'organisme concerné. Dans ce cas, et afin de respecter le principe d'égalité fiscale, l'organisation de l'évènement sportif doit être considéré comme une activité économique en soi, soumise à la T.V.A., indépendamment de l'activité exemptée en vertu de l'article 44, § 3, 3°. Il s'agit ici d'une question de fait qu'il appartient d'apprécier en fonction des éléments propres à chaque cas d'espèce. A cet égard, il convient de souligner que, vu le caractère régulier des opérations effectuées, l'exemption de l'article 44, § 2, 12°, ne s'applique pas à l'octroi du droit d'accès aux événements sportifs qui sont organisés par les associations sportives dans le cadre d'une compétition (football, basket-ball, volley-ball, etc.), ni aux activités qui y sont étroitement liées (publicité, fourniture de repas et de boissons à consommer sur place, mise à disposition de stands à des commerçants ou à des prestataires de services, merchandising, etc.). »*

3. Obligations T.V.A.

L'identification à la T.V.A. est requise pour les organisateurs d'évènements sportifs qui réalisent des opérations qui ne sont pas exemptées par l'article 44, § 2, 3° et/ou par l'article 44, § 2, 12°, précité.

Dans la mesure où le chiffre d'affaires annuel de ces autres activités *non exemptées* ne dépasse pas 5.580 EUR,

le régime de la franchise leur est applicable et les obligations sont limitées à :

- la demande d'un numéro T.V.A. ;
- la délivrance de factures aux clients assujettis avec mention *« petite entreprise soumise au régime de la franchise de la taxe – T.V.A. non applicable »* ;
- le dépôt de la liste annuelle des opérations réalisées avec des clients assujettis.

Par contre, le régime normal trouve à s'appliquer lorsque ledit chiffre d'affaires des opérations *non* exemptées dépasse 5.580 EUR, ou lorsque l'organisateur demande l'application du régime normal.

En principe, ledit régime normal emporte le respect de toutes les obligations y liées (n° d'identification, délivrance de factures, comptabilité *ad hoc*, dépôt de déclarations périodiques, paiement de la taxe, liste des clients assujettis, etc.).

Toutefois, l'administration a instauré un régime simplifié, qui supprime le régime normal, dont les conditions et modalités principales sont les suivantes :

- l'évènement sportif n'est organisé qu'une seule fois par an ;
- aucune autre opération n'est soumise à T.V.A. ;
- demande d'un numéro T.V.A. ;
- délivrance de factures avec T.V.A. aux clients assujettis ;
- dépôt de la liste annuelle des opérations réalisées avec ces clients assujettis ;
- dispense de dépôt de déclarations périodiques, pour autant que le montant des taxes déductibles soit connu au moment de l'établissement de la déclaration TVA « spécifique annuelle » ;
- dépôt d'une déclaration « spécifique annuelle », au plus tard à la fin du deuxième mois civil qui suit celui au cours duquel l'évènement sportif s'est terminé (décompte de la T.V.A. due et de la T.V.A. déductible) ;
- paiement du solde de la déclaration « spéciale annuelle », dès l'invitation à payer établie par l'administration.

4. Diligences complémentaires – organisateurs en défaut

Les organisateurs d'évènements sportifs, qui ne sont pas en règle avec les dispositions qui précèdent, sont invités à prendre contact, sans délai, avec le contrôle T.V.A. local compétent.

Yvon COLSON

Collaborateur externe de l'IPCF

Coopération et restructuration des associations

1. Les raisons de la restructuration

La coopération entre les associations¹ se réalise de diverses façons : coopération fonctionnelle (rassemblement de certaines activités), coopération structurelle (réseau), concentration de pouvoir (contrôle par une même gestion).

La forme ultime de coopération est réalisée par la reprise d'une association par une ou plusieurs associations (fusion) ou par le fractionnement d'une association en diverses autres (scission).

La volonté de rechercher la continuité en poursuivant la réalisation du but et en exécutant les activités de l'association originelle est un élément essentiel dans ce genre de restructuration. Les membres et les administrateurs nécessaires à réaliser cette volonté seront repris. Dans ce cadre, l'association repreneuse adaptera éventuellement son but par une modification de statuts.

2. La loi sur les associations et la restructuration

La loi du 27 juin 1921², modifiée par la loi du 20 mai 2002, ne contenait aucune disposition spécifique concernant la restructuration des associations et des fondations.

La loi du 30 décembre 2009³ apporte un changement dans cette situation.

A présent, les associations peuvent opter pour le régime prévu par le Code des sociétés pour les cessions d'universalité et de branche d'activité⁴. Cette procédure a été largement exposée dans la lettre d'information *Pacioli*, n° 320.

L'exposé qui suit explique la voie à suivre par les associations qui n'optent pas pour la procédure du Code des sociétés en vue de leur restructuration. Ces associations devront exécuter une série d'actes juridiques qui, dans la plupart des cas, font l'objet de dispositions légales.

1 Le terme « association(s) » couvre toutes les associations sans but lucratif et les fondations.

2 Nommée ci-après la « loi ».

3 Loi portant « des dispositions diverses » du 30 décembre 2009, *M.B.*, 15.01.2010, éd. 2.

4 Nouvel art. 58 loi.

3. La fusion par absorption

3.1. Notion

Une distinction peut être faite entre, d'une part, la « fusion par constitution » par laquelle les associations participantes disparaissent et apportent l'ensemble de leur patrimoine dans une nouvelle association à constituer et, d'autre part, la « fusion par reprise » par laquelle des patrimoines distincts sont apportés dans une des associations participantes. Les étapes de procédure sont quasiment les mêmes pour les deux formes de fusion.

3.2. Les étapes dans la fusion des associations

A. Proposition de fusion

Bien que la loi n'y oblige pas, comme c'est le cas pour les sociétés, les conseils d'administration des associations concernées ont tout intérêt à établir une proposition de fusion. Celle-ci présentera les grandes lignes de l'opération et sera, de préférence, détaillée afin de préciser les conditions de la fusion : règles d'évaluation, transfert des membres et des administrateurs, sort du personnel, modalités de la poursuite des activités de l'absorbée.

Les assemblées générales respectives seront ainsi correctement informées avant de prendre les décisions nécessaires aux opérations de fusion.

B. Dissolution des associations absorbées

Seule l'assemblée générale peut décider de la dissolution d'une association (art. 4-6° loi). L'assemblée générale peut valablement délibérer si la dissolution est explicitement indiquée dans la convocation.

L'assemblée doit réunir au moins les deux tiers des membres, présents ou représentés. La décision est prise à la majorité des quatre cinquièmes des voix des membres présents ou représentés. Si le quorum n'est pas atteint à la première réunion une deuxième réunion peut être convoquée qui pourra délibérer valablement et décider avec la même majorité quel que soit le nombre de mem-

bres présents ou représentés (art. 20 rapproché à l'art 8 loi).

Il est conseillé que l'assemblée qui décide la dissolution déclare que la dissolution prendra ses effets sous la condition suspensive de l'approbation de l'apport par l'association repreneuse.

C. Liquidation des associations absorbées

Après la décision de dissolution, l'assemblée générale de chaque association absorbée décide la liquidation. Le(s) liquidateur(s) est/sont désigné(s) par les statuts ou à défaut en vertu d'une résolution de l'assemblée générale. Ils exercent leur fonction, soit par application des statuts, soit en vertu d'une résolution de l'assemblée générale soit à défaut en vertu des dispositions de la loi et des règles du droit commun. La confirmation ou, le cas échéant, l'homologation par le tribunal n'est pas requise comme c'est le cas pour les sociétés.

A défaut de dispositions statutaires ou à défaut de décision de l'assemblée générale, le(s) liquidateur(s) donne(nt) une affectation à l'actif qui se rapproche autant que possible du but de l'association (art. 22 rapproché à l'art. 19, al. 2 loi).

Concrètement le(s) liquidateur(s) n'a (ont) qu'une seule mission, à savoir celle d'apporter le patrimoine de l'association à l'association repreneuse.

Une certaine doctrine admet que les dispositions légales ou statutaires concernant l'affectation de l'actif ne s'appliquent pas en cas de fusion⁵ parce que la destination est déterminée par la volonté de fusionner.

Dans la plupart des cas, l'assemblée générale déterminera la destination de l'actif dans le prolongement de la proposition de fusion et en suivant la volonté des membres et gestionnaires.

Avant de clôturer la liquidation, il faut veiller à la validité juridique des opérations.

En effet, la loi sur les associations contient plusieurs dispositions importantes :

– il ne pourra être procédé à l'affectation de l'actif qu'après l'acquittement du passif (art. 24 loi) ;

- l'affectation de l'actif ne peut préjudicier aux droits des tiers (art 25, al. 1^{er} loi) ;
- l'action des créanciers est prescrite par cinq ans à partir de la publication de la décision de l'affectation de l'actif (art. 25, al. 2 loi).

L'association reprise devra entreprendre des actions afin que les opérations intervenues soient valides du point de vue juridique.

L'association absorbée peut vendre certains actifs que l'association absorbante ne veut ou ne peut utiliser. L'argent ainsi dégagé servira à payer les créanciers qui pourraient causer des problèmes.

Les créances sont transférées en application de l'article 1690 du Code civil⁶. Avant l'apport, les créances douteuses feront éventuellement l'objet de réductions de valeur et si elles s'avèrent perdues, elles seront portées en résultats.

Pour les dettes importantes, commerciales ou financières, il est prudent de demander l'accord des créanciers afin d'obtenir novation (art. 1271, 2^o C.C.)⁷.

D. La clôture de la liquidation

Contrairement au droit des sociétés la loi sur les associations ne règle pas la clôture de la liquidation.

Dans le cadre de la fusion, la liquidation est effective lorsque le(s) liquidateur(s) transfère(nt) le patrimoine de l'association dissoute à l'association repreneuse. Le(s) liquidateur(s) constate(nt) qu'il n'y a plus rien à liquider et que, par conséquent, la liquidation est clôturée et a atteint son but. La personne morale s'éteint automatiquement.

Si la décision de dissolution a été prise par l'association absorbée sous la condition suspensive de l'acceptation par l'association absorbante, et que cette acceptation est actée entre-temps, il est conseillé que l'association absorbée tienne une assemblée générale. Cette assemblée peut entendre le rapport du (des) liquidateur(s) et confirmer l'apport du patrimoine. La dissolution et la liquidation sont alors complètement réalisées et l'association cesse sa vie juridique.

5 Philippe t'Kint, «La fusion et scission des ASBL», point 3.3., Revue Non-Marchand, 199/1.

6 L'article 1690 du Code Civil dispose «*La cession de créances est opposable aux tiers autres que le débiteur cédé par conclusion de la convention de cession*».

7 L'article 1271-2^o du Code Civil dispose «*La novation s'opère lorsqu'un nouveau débiteur est substitué à l'ancien qui est déchargé par le créancier*».

E. Acceptation de l'apport et transfert des engagements et des droits

Il est logique que l'association repreneuse exprime explicitement son accord. La loi sur les associations ne réserve pas ce pouvoir à l'assemblée générale.

Le conseil d'administration peut donc décider (art. 13, al. 2 loi).

Si la fusion s'accompagne d'une modification des statuts ou du but social, une assemblée générale est en tout cas obligatoire avec le quorum déterminé et la majorité qualifiée des voix.

Si des passifs importants sont apportés, il est recommandé de faire décider la reprise par l'assemblée générale afin d'éviter la responsabilité des administrateurs. Même si les créanciers de l'association reprise ont donné leur accord préalablement au transfert de la créance, il est indiqué que l'association repreneuse déclare explicitement qu'elle reprend irrévocablement les dettes de l'association absorbée. La déclaration devrait également concerner les contrats en cours et les engagements.

De cette façon, il n'est pas porté préjudice aux droits des tiers comme l'exige la loi.

Enfin, notons que les contrats de travail sont transférés automatiquement au repreneur de l'entreprise conformément à la réglementation élaborée dans la CCT 32bis. Pour le transfert des subsides, il faut prendre contact avec l'autorité concernée et négocier un éventuel transfert.

En revanche, l'agrément pour la délivrance d'attestations fiscales pour dons reçus est particulier et ne peut être transféré. Le transfert d'immeubles se fait uniquement par acte authentique. L'apport à titre gratuit n'est pas considéré comme un don et s'il dépasse 100.000 EUR, il n'est pas soumis à l'autorisation ministérielle.

F. Formalités de publications

Doivent être déposées au greffe du tribunal de commerce et publiées aux annexes au *Moniteur belge* :

- les décisions relatives à la dissolution de l'association, à sa liquidation et à la nomination et à la cessation de fonctions des liquidateurs (art. 26novies § 1^{er}, al. 2, 4^o et § 2 loi);
- la décision relative à l'affectation de l'actif (art. 25, al. 2 loi);

L'opposabilité envers les tiers entre en vigueur à partir du jour de publication.

4. Scission

La scission complète consiste en un fractionnement de tout le patrimoine et des activités d'une association en plusieurs parts qui sont apportées dans deux ou plusieurs associations existantes ou à constituer.

Une association peut également n'apporter qu'une partie de son patrimoine ou de ses activités dans une ou plusieurs associations existantes ou à constituer.

Dans le premier cas l'association à scinder est dissoute et liquidée. La procédure à suivre est la transposition de la procédure décrite ci-dessus pour la fusion.

En cas de cession d'une branche d'activité, l'association scindée n'est pas dissoute ni liquidée mais elle fait un apport à titre gratuit et garde sa personnalité morale.

La décision peut être prise par le conseil d'administration sinon par l'assemblée générale.

5. Aspects fiscaux et comptables

Les aspects fiscaux et comptables des réorganisations d'associations ont été décrits dans l'article paru dans la lettre d'information *Pacioli* n° 320, page 8.

Michel vander LINDEN
Réviseur d'entreprises honoraire