

# Editorial<sup>(\*)</sup>

## Pour une fiscalité des ASBL et AISBL enfin adaptée au Code des sociétés et des associations... et au temps présent

Michel De Wolf<sup>(\*\*)</sup>

La récente modification de la taxe compensatoire des droits de succession<sup>(1)</sup> a ravivé les débats sur le caractère anachronique de la fiscalité des ASBL et des AISBL.

Historiquement, cette taxe avait été conçue pour pallier la disparition au détriment de l'État belge des recettes fiscales qu'il percevait à l'occasion du décès d'un indivisaire d'une congrégation religieuse ou d'un autre membre d'une association sans personnalité juridique, avant la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique.

Dans son rapport des travaux de la section centrale de la Chambre des représentants qui allaient donner lieu à ladite loi du 27 juin 1921<sup>(2)</sup>, le député Emile Tibbaut observait : "Il est logique de demander aux êtres moraux, dont la vie est illimitée et dont les biens échappent ainsi aux droits de succession, une contribution compensatoire aux charges de l'État, sous la forme d'une taxe annuelle forfaitaire".

Force est cependant de constater qu'aujourd'hui, cette justification a disparu.

En effet, le patrimoine apporté à des *sociétés* n'est pas soumis à cette taxe compensatoire, alors que les sociétés sont actuellement constituées elles aussi, le plus souvent, pour une durée indéterminée. Et la compensation alternative dans le chef des sociétés, à savoir l'existence et la perception d'un droit d'enregistrement sur les apports en société, a aujourd'hui disparu dans la plupart des cas - le législateur ayant

voulu favoriser le renforcement de la capitalisation des sociétés.

Pire, en termes d'équité entre les associations soumises à la taxe compensatoire et les sociétés qui ne le sont pas, la transmission de génération en génération des titres représentatifs d'une société, même patrimoniale, peut sans grande difficulté se réaliser en franchise de droits de donation et de succession : ces titres peuvent par exemple être transmis selon une technique de don manuel, pour autant qu'on l'effectue quelques années avant le décès de l'ancien titulaire des titres (le nombre d'années requis variant actuellement selon les Régions).

Pourtant, le patrimoine des sociétés, qui échappe à la taxe compensatoire, est plus rarement affecté à une fin désintéressée que le patrimoine des associations, qui est quant à lui soumis à ladite taxe compensatoire...

Les anachronismes de la taxe compensatoire ne s'arrêtent cependant pas là.

Ainsi, l'État fédéral a conservé pour lui, et s'est même permis, à charge de certaines ASBL ou AISBL, d'augmenter depuis 2024 la taxe compensatoire, alors que les droits de succession sont aujourd'hui des recettes régionales...

Quant à l'établissement de la base taxable à la taxe compensatoire, découlant de l'article 150 du Code des droits de succession, il continue à faire référence aux "fruits civils" et aux "fruits naturels",

\* Prise de position de l'auteur.

\*\* Professeur à l'UCLouvain et à l'ULiège.

1. Voyez le titre 3 de la loi du 28 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses.

2. Doc. Ch. Repr., 26K0198, p. 10.

ignorant donc le remplacement de cette distinction par celle des “fruits” et des “produits” (art. 3.42 du nouveau Code civil). De même, le calcul de la taxe compensatoire continue à ignorer la terminologie et les règles du droit comptable des associations : le même article 150 du Code des droits de succession persiste à s’arc-bouter sur les concepts non définis de “liquidités” et de “fonds de roulement” - ce qui est aussi révélateur d’une époque révolue, où l’absence de contrôle de constitutionnalité des lois permettait au législateur de prendre des libertés avec le principe de légalité en matière fiscale.

Du côté de la fiscalité directe (comme on la qualifiait au siècle dernier), le tableau a également jauni.

Le Code des impôts sur les revenus (CIR) continue à concevoir l’impôt des personnes morales (IPM) comme un régime de faveur réservé aux catégories de personnes morales sans but lucratif qu’il vise expressément.

Or l’IPM n’est pas nécessairement plus favorable que l’impôt des sociétés (ISoc) : l’IPM demeure un impôt cédulaire, qui frappe par exemple les revenus mobiliers d’un contribuable d’une imposition en principe de 30 %, même si ledit contribuable se trouve en perte, le cas échéant en raison de l’intensité des services désintéressés qu’il a rendus au cours de la période imposable. S’il avait au contraire été assujéti à l’ISoc, son résultat déficitaire lui aurait probablement permis de récupérer le précompte mobilier qui lui aurait été retenu...

De plus, le CIR définit les personnes morales de droit privé sans but lucratif destinées à être assujétiées à l’IPM, pour l’essentiel, sur la base de deux critères alternatifs : soit la nature de leur objet, soit la manière dont elles mènent leurs activités.

Or à cet égard, on ne peut que ressentir une certaine gêne lorsque, sur le premier critère, l’article 181 du CIR oublie les hôpitaux : certes, ils sont assujétiés *de plano* à l’IPM, mais par simple tolérance administrative<sup>3</sup>. Quant au critère alternatif de l’article 182 du CIR, il suppose que la personne morale sans but lucratif s’abstienne de mener, à titre principal, des opérations “commerciales”, ou de mettre en œuvre des méthodes “commerciales”. Le fait que le droit privé ait aboli depuis 2018 la distinction entre actes civils et actes de commerce, ou que depuis 2019 une association puisse parfaitement avoir un objet

commercial principal, ne semble pas avoir incité le législateur fiscal à s’adapter à l’ère nouvelle...

Face à l’ensemble de ces anachronismes, nous préconisons, plus que jamais<sup>4</sup>, une modernisation, qui constituerait en outre une simplification, de la fiscalité des ASBL et des AISBL.

À nos yeux, celles-ci ne devraient plus être soumises ni à la taxe compensatoire des droits de succession, ni à l’IPM. Elles pourraient toutes être rassemblées sous le grand toit de l’ISoc, et uniquement sous ce toit-là. Celles d’entre elles qui remplissent les conditions de désintéressement de l’article 1:2 du Code des sociétés et des associations bénéficieraient cependant du taux réduit d’ISoc de l’article 216 du CIR, actuellement fixé à 5 %. Il s’agit du taux octroyé notamment aux sociétés de logement social agréées.

Ne serait-il en effet pas logique de dispenser *toutes* les personnes morales, même de droit privé, de contribuer au taux normal de l’ISoc (actuellement, 25 %), lorsqu’en réalité elles allègent les dépenses publiques en complétant l’action des pouvoirs publics, ou parfois même en se substituant à eux, afin d’assurer, dans le respect d’une condition de désintéressement, des services d’utilité générale ?

Une telle réforme constituerait non seulement une modernisation de la fiscalité des ASBL et AISBL, mais peut-être aussi une mise en conformité avec les prescrits constitutionnels d’égalité et de non-discrimination. Ces principes imposent comme on le sait de traiter de manière similaire les situations comparables, et de traiter de manière différente les situations différentes - le tout dans les limites d’une intervention législative proportionnée.

L’espace d’un éditorial ne permet pas de développer plus avant ces questions de constitutionnalité. Observons seulement qu’une telle réforme annihilerait les différences de traitement les plus spectaculaires qui existent aujourd’hui, en matière tant d’impôts sur les revenus que de taxation du patrimoine (via la taxe compensatoire).

La réforme assurerait en effet que plus jamais une “vraie” ASBL ne soit taxée davantage qu’une société.

Ne serait-ce pas là un retour des choses à la logique ?

3. Com.I.R., n° 181/15.

4. Voy. notre contribution au *Liber amicorum Michel Coipel*, Kluwer, 2004, p. 587-598 : “Une fiscalité réaménagée pour les personnes morales sans but lucratif ? Pour une réforme de l’impôt des personnes morales”.