

L'imposition des personnes morales ne poursuivant pas un but de lucre

Présentation et comparaison des régimes d'imposition de la Belgique, de la France, des Pays-Bas et du Royaume-Uni

Sébastien Wolff¹

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	4
1 Partie introductive: Vue générale des régimes étudiés	5
1.1 Le Royaume-Uni	5
1.2 La France	5
1.3 La Belgique	6
1.4 Un point de comparaison supplémentaire: brève présentation du régime des Pays-Bas	6
2 Les critères d'assujettissement	7
2.1 Le Royaume-Uni	7
2.2 La France	11
2.3 La Belgique	16
2.4 Un point de comparaison supplémentaire: brève présentation du régime des Pays-Bas	21
2.5 Commentaire comparatif en matière de critères d'assujettissement	23
3 La base imposable	24
3.1 Le Royaume-Uni	24
3.2 La France	31
3.3 La Belgique	36
3.4 Un point de comparaison supplémentaire: brève présentation du régime des Pays-Bas	42
3.5 Commentaires comparatifs en matière de base imposable	42
4 Taux d'imposition et formalités déclaratoires et de paiement	44
4.1 Le Royaume-Uni	44
4.2 La France	45
4.3 La Belgique	47
4.4 Un point de comparaison supplémentaire: brève présentation du régime des Pays-Bas	48
4.5 Commentaires comparatifs en matière de taux et de formalités déclaratives et de paiement	48
5 Conclusion	49

Introduction

Bien que discrètes dans le paysage national, les associations n'en représentent pas moins un élément important de notre système social et culturel, mais aussi économique. En 2008, une étude menée par la Banque nationale recensait en Belgique plus de 17.000 organismes sans but lucratif actifs, qui employaient plus de 430.000 employés, soit 11,5 pourcents de l'emploi

salarié total du pays². La richesse dégagée par les associations et autres fondations représentait plus de 5 % du PIB belge, soit un peu plus d'un 1,3 milliard. Et il n'y a pas à douter que cette part de l'économie qui revient aux entités poursuivant un objet désintéressé ne cesse encore d'augmenter, vu sa croissance permanente durant la dernière décennie.

L'existence d'une telle masse de richesses ne s'entendait pas sans une imposition *ad hoc*. Ainsi, comme la plupart des pays européens, la Belgique impose les groupements ne poursuivant pas un but lucratif via l'établissement d'un impôt sur les revenus, dénommé impôt des personnes morales. Afin d'évaluer la similarité ou au contraire les différences qui se marquent entre la Belgique et ces pays concernant les revenus visés par cet impôt, ses modalités d'application, et la charge fiscale qu'il représente pour les associations, nous avons procédé à une étude comparative des principaux éléments caractérisant cet impôt.

La présente contribution se propose donc de mettre en exergue les principales caractéristiques des impôts frappant les organismes ne poursuivant pas un but de lucre, applicables dans trois Etats européens: le Royaume-Uni, la France et la Belgique. Une rapide présentation du régime en vigueur aux Pays-Bas est également proposée à la fin de chaque partie, pour offrir au lecteur un point de comparaison supplémentaire, ainsi qu'une mise en avant des différences et ressemblances dans la manière d'établir l'impôt entre les différents Etats.

Ne sont visés que les impôts proportionnels sur les revenus, à savoir pour la Belgique exclusivement l'impôt des personnes morales, pour la France l'impôt sur les sociétés dans la mesure où il s'applique aux associations sans but lucratif, pour le Royaume-Uni le *Corporation Tax* et *Income Tax*, et pour les Pays-Bas le *vennootschapsbelasting*. L'analyse ne couvre que les entités dotées de la personnalité juridique, à l'exception du Royaume-Uni où sont présentées de ma-

1. Travail de fin d'études présenté par en vue de l'obtention du Diplôme international en droit fiscal européen (ESSF – ICHEC).

2. ICN, «Comptes nationaux – Le compte satellite des institutions sans but lucratif – Evolution de 2000 à 2008», 2011, www.bnb.be.

nière non exhaustive quelques règles applicables aux *unincorporated charities*.

L'exposé se compose de quatre parties: la première, à titre introductif, invite le lecteur à prendre connaissance des caractéristiques principales du régime associatif dans les quatre pays étudiés, en accordant une attention toute particulière aux mesures mises en place par les législateurs pour différencier les associations ayant une véritable visée philanthropique de celles voulant simplement bénéficier des incitants fiscaux; la seconde présente les règles d'assujettissement à l'impôt frappant les personnes morales constituées en vue de la poursuite d'un objet désintéressé, ainsi que les exemptions prévues en faveur de certaines associations, en insistant tout particulièrement sur les activités commerciales qui peuvent être mises en place; la troisième passe en revue les revenus imposables aux impôts en question dans chaque pays, alors que la dernière se veut une présentation succincte des taux applicables.

Enfin, une rapide conclusion est dressée, reprenant les temps forts de l'analyse.

1 Partie introductive: Vue générale des régimes étudiés

1.1 Le Royaume-Uni

Le Royaume-Uni, contrairement à la Belgique, ne dispose pas d'un impôt spécifique relatif aux entités ne poursuivant pas un but lucratif. Les entités poursuivant une finalité désintéressée sont, à des fins d'imposition, considérées comme imposables aux régimes propres à l'entité.

Dès lors, l'importance est grande pour le Royaume-Uni de sélectionner avec soin la forme juridique de l'association. Si une grande partie des activités des non-profit organisations étaient exercées auparavant sous le couvert de structures de type *unincorporated*³, de plus en plus, les trustees et autres membres des associations ont cherché une couverture plus importante⁴. Néanmoins, après l'adoption d'une forme à responsabilité limitée, le plus fréquemment sous la

forme d'une *company limited by guarantee* pour les entités de petites tailles, sous la forme d'une *company limited by shares*⁵ pour les plus grandes, un grand obstacle subsistait vu la législation bicéphale qui s'appliquait aux structures en question, devant se conformer tant à la législation relative aux sociétés⁶ qu'à celle relative aux activités désintéressées. Le Charity Act de 2006 fut adopté pour répondre plus adéquatement aux attentes des associations, et crée à cette fin le statut de Charitable Incorporated Organisation. Sous le respect de certaines conditions qui relèvent de la législation fiscale, l'association qui ne poursuit pas une finalité lucrative pourra se voir exemptée de cotisations pour certains impôts⁷.

De manière générale, l'imposition de la non-profit organisation va s'articuler autour de cette définition; si l'association répond à la définition de *charity*, elle verra certains de ses revenus exemptés d'impôts; si elle n'y répond pas, le régime sera le régime commun applicable aux trusts⁸, aux partnerships⁹, aux personnes physiques ou aux sociétés (*companies*).

1.2 La France

Comme le Royaume-Uni, la France ne possède pas d'impôt spécifique frappant les entités ne poursuivant pas un but de lucre. Dès lors, une association qui ne pourrait bénéficier d'une limitation de son impôt serait imposable à l'impôt des sociétés.

La création d'une association en droit français s'est faite sur base d'un contrat. Ainsi la loi de 1901 sur les associations définit l'association comme «la convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun de façon permanente leurs connaissances ou activités dans un but autre que de partager les bénéfices»¹⁰.

Deux structures différentes existent en droit français pour les associations:

- l'association fermée: dans le cadre d'une association fermée, les membres payent des droits d'adhésion (cotisations) et bénéficient des services ou biens de l'association.
- l'association ouverte: dans le cadre d'une association ouverte, les pourvoyeurs des ressources ne

3. D. FRENCH, S. MAYSON et C. RYAN, *Company Law*, ed. 2008-2009, Oxford, Oxford University Press, 2008, p. 9; le plus fréquemment sous la forme d'*unincorporated associations*, forme juridique qui est définie comme "any association of persons (natural or legal) which has been incorporated but which is not partnership firm (because the members of the association are not accrying on a business or profession in common with a view of profit).

4. J.-P. DA COSTA et R. MOTAZEDI, *Charitable Incorporated Organisations: A Guide to establishing your charity as a CIO*, Deloitte Publishing, www.deloitte.co.uk (article réalisé en collaboration entre Deloitte UK et Sherrards solicitors London).

5. *Ibidem*; les plus grands obstacles restaient sans aucun doute les formalités excessives imposées par les législations concurrentes, mais aussi le risque de poursuites pénales en raison du grand nombre d'infractions établies en vertu du Companies Act; de plus, certaines obligations, inhérentes aux sociétés commerciales, se heurtaient avec le but non lucratif des associations et leurs administrateurs, dont la gestion n'est pas, dans la plupart des cas, leur métier premier.

6. Companies Act 1985 puis Companies Act 2006, toujours en vigueur actuellement.

7. Financial Act 2010 (No. 1), Sch. 8.

8. Voy. toutefois *infra*, un trust pouvant être considéré comme poursuivant un objet non lucratif.

9. Remarquons néanmoins que la création d'un *partnership* s'oppose en soi à la poursuite d'un objet non lucratif. En effet, le Partnership Act 1890, s. 1 prévoit que des personnes (physiques ou morales) sont dites être en *partnership* quand elles s'adonnent à une entreprise ou une profession dans un but lucratif sans création d'une société (*Persons (natural or legal) carrying on a business or profession in common with a view of profit, without being incorporated*).

10. Loi du 1^{er} juillet 1901 sur les associations, art. 1^{er}.

sont pas les bénéficiaires des actions de l'association.¹¹

Cette différenciation n'a toutefois aucun impact sur le plan fiscal. Comme il sera exposé dans la partie concernant les critères d'assujettissement, toute association française qui poursuit des activités considérées comme lucratives et qui ne répond pas aux critères pour bénéficier de la franchise de lucrativité sera imposable à l'impôt des sociétés.

Remarquons encore que le droit français prévoit de nombreux régimes particuliers d'organismes non lucratifs. Citons à titre d'exemples les régimes d'association culturelle¹², d'association intermédiaire agréée¹³, de comité d'entreprise, de fondation¹⁴, de groupement mutualiste. Enfin les associations doivent compter au minimum deux membres¹⁵.

1.3 La Belgique

La Belgique se différencie en ce que sa législation fiscale se voit dotée d'un impôt spécifique sur les revenus pour les entités ne poursuivant pas un but lucratif. Cet impôt, appelé impôt sur les personnes morales, frappe tant les sociétés à finalité sociale que les associations sans but lucratif.

Le droit belge dispose en effet de deux structures juridiques différentes en vue de la poursuite d'un objectif désintéressé:

- l'association sans but lucratif, dont l'activité principale ne peut pas être commerciale (v. toutefois *infra* les activités commerciales accessoires dont l'exercice est autorisé pour une association); une loi spécifique encadre la création et le fonctionnement de l'association sans but lucratif, qui s'articule autour des statuts adoptés lors de la création¹⁶;
- la société à la finalité sociale, une structure juridique se rattachant à la définition générale de société, dont l'activité principale est peut-être commerciale, avec la spécificité qu'elle n'a pas pour objet l'enrichissement de ses actionnaires, mais bien l'accomplissement d'un but social¹⁷.

Les organismes en question ne peuvent poursuivre comme objet social l'enrichissement de leurs membres¹⁸. Comme il sera détaillé dans la partie pré-

sentant les critères d'assujettissement, les associations seront soumises à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales suivant qu'elles exercent des activités lucratives ou poursuivent une exploitation. La question de légalité de la mise en œuvre d'une activité lucrative au regard de la loi du 27 juin 1921 est étrangère au problème du régime fiscal des revenus de l'association, qui seul nous retiendra¹⁹.

L'assujettissement à l'un ou à l'autre impôt aura une grande influence sur les finances de l'association; l'impôt des sociétés frappe l'universalité des bénéfices enregistrés par l'association, alors que l'impôt des personnes morales ne vise que certains revenus limitativement énumérés. L'assiette de l'impôt des personnes morales sera encore dépendante de son domaine d'exercice, et chaque élément aura un taux d'imposition distinct, suivant sa nature. En matière d'impôt des sociétés, il n'existe qu'un seul taux proportionnel, avec une possible réduction pour les petites entreprises.

1.4 Un point de comparaison supplémentaire: brève présentation du régime des Pays-Bas

Les Pays-Bas connaissent principalement deux types de personnes morales poursuivant un but lucratif: les associations ('verenigingen') et les fondations ('stichtingen'). La principale différence qui sépare les deux entités est la possibilité pour la *vereniging* de posséder des membres et de se voir administrée par une assemblée générale²⁰. Comme en Belgique, l'objectif premier de l'association, qui est inscrit dans ses statuts, ne peut pas être l'enrichissement de ses membres. Elle ne peut pas non plus distribuer les bénéfices qu'elle enregistrerait²¹.

Deux types de *verenigingen* peuvent être créés en vertu de la loi néerlandaise, les associations possédant la personnalité juridique complète, et les associations ne la possédant pas, dont les membres sont responsables solidairement de ses engagements et qui ne peut posséder en son nom propre d'immeubles.

Similairement au système anglais et à l'inverse du régime applicable en Belgique, il n'existe pas aux Pays-Bas d'impôts spécifiques pour les organismes ne poursuivant pas un but lucratif. Dès lors, comme le

11. B. LEFILS, *Fiscalité des associations*, 2^{ème} éd., coll. Précis fiscaux, Paris, LexisNexis, 2012, p. 2.

12. Loi du 9 décembre 1905 relative à la séparation des Eglises et de l'Etat; décret du 16 mars 1906, spéc. art. 31.

13. Cette association, dont l'agrément par l'Etat est annuel, a pour objectif de donner accès au monde de l'emploi aux personnes au chômage. Code du travail, art. L. 322-4-16-3.

14. La législation française envisage la fondation principalement en vue du développement du mécénat. La fondation de droit français se différencie de l'association en ce qu'elle constitue une affectation de biens et non de personnes à un but déterminé et désintéressé. Voy. L. n° 2003-709 du 1^{er} août 2003, J.O. du 2 août 2003.

15. Instruction de la direction générale des impôts du 15 septembre 1998, n° 4 H-5-98, B.O.I., n° 170, www.impots.gouv.fr.

16. Loi du 27 juin 1921.

17. Bien que notre commentaire ne fasse qu'aborder la question de la différence entre ces deux entités juridiques, son analyse sortait de l'objet de la présente étude. Nous renvoyons à la doctrine pour de plus amples informations.

18. Loi du 27 juin 1921, art. 1^{er}.

19. H. LOUVEAUX, "Les ASBL et autres entités dépourvues de but lucratif et l'impôt sur les revenus" in CRIDES, *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2011*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 182.

20. Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie, "Vereniging of stichting", www.notaris.nl, p. 14.

21. Burgerlijk Wetboek, Boek 2, art. 26.

remarque J.L. VAN DE STREEK: «*Voor zover een stichting of vereniging géén echte of fictieve onderneming drijft, is zij niet belastingplichtig. Het komt in de praktijk vaak voor dat een stichting twee sferen heeft: een belastingplichtige ondernemingsfeer en een niet-belastingplichtige privésfeer.*»²²

Une grande attention sera donc accordée, comme pour les *charities* anglaises, aux critères d'assujettissement à l'impôt des sociétés, et aux activités qui peuvent être exercées par l'association en franchise d'impôt.

2 Les critères d'assujettissement

2.1 Le Royaume-Uni

Comme indiqué dans la partie présentant le système général britannique, la possibilité pour une association de pouvoir bénéficier d'une exemption d'impôt pour la totalité ou une partie de ses revenus va dépendre de la rencontre par celle-ci des conditions pour être reconnue comme *charity*. Sans la reconnaissance de ce statut, elle sera redevable de l'impôt des sociétés, comme toute société anglaise.

C'est la loi des finances de 2010 (Finance Act 2010) qui établit les nouveaux critères à remplir pour bénéficier de ce statut d'un point de vue fiscal. Quatre conditions sont établies:

- 1) L'association doit avoir été exclusivement constituée pour exercer une activité désintéressée;
- 2) L'association doit être sous le contrôle de certaines juridictions identifiées;
- 3) L'association doit avoir rempli l'ensemble des formalités pour être reconnue comme telle;
- 4) L'association doit être dirigée par un *management* spécialement qualifié²³.

Le Finance Act 2010 vise tant les personnes morales (*body of persons*) que les trusts²⁴. L'administration fiscale anglaise précise encore, dans ses lignes de conduite, que les termes *body of persons* englobent les sociétés (en ce donc inclus les *Charitable Incorporated Associations*), les *unincorporated associations* et les autres groupements²⁵.

2.1.1 La condition de finalité

L'annexe 6 du Finance Act 2010 impose comme condition première que l'association soit constituée avec un objet désintéressé (*charitable purpose*). La disposition en question ne précise toutefois pas ce qu'il y a lieu d'entendre par objet désintéressé et renvoie à cet égard au Charity Act²⁶. Deux éléments principaux constituent la définition²⁷:

- un objet limitativement énuméré²⁸;
- qui bénéficie à l'intérêt général.

Un objet limitativement énuméré. La Section 3 du Charity Act 2011 énumère une liste d'objets qui sont considérés comme pouvant revêtir un caractère désintéressé. S'y retrouvent, entre autres²⁹, la prévention et la lutte contre la pauvreté, la promotion des arts, du sport, de la citoyenneté, de la santé, des droits de l'Homme, de la religion ou de l'environnement. Le dernier point de la liste comprend toutefois une disposition qui permet d'inclure d'autres objets qui ne sont pas repris en tant que tels dans la liste, mais qui:

- ont un objet récréatif ou d'occupation à titre de passe-temps (tels par exemple les centres communautaires), avec toutefois des conditions additionnelles aux deux générales présentées³⁰;
- ont été reconnus sous l'empire d'une ancienne loi;
- peuvent être regardés comme le prolongement ou dans l'esprit d'un des objectifs énumérés;
- sont considérés par la législation de l'Angleterre ou du Pays de Galles comme le prolongement ou dans l'esprit d'un des objectifs énumérés³¹.

Le Charity Act 2011 vient encore préciser certaines catégories d'objets plus en détails, ceux relatifs à la religion, à la promotion de la santé, de la citoyenneté, au sport, et aux services de secours et d'incendie³².

Qui bénéficie à l'intérêt général. Comme indiqué dans le Charity Act 2011, l'objet poursuivi doit bénéficier à l'intérêt général, ou tout au moins à une partie de la population. La notion restant floue, la *Charity Commission*³³ a établi des *generale guidance on public benefit*. A cette fin, elle expose un raisonnement en deux étapes:

- dans un premier temps, il convient d'établir l'existence d'un ou de plusieurs bénéfices identifiables. La *Commission* à cette fin précise que les bénéfices

22. J.L. VAN DE STREEK, "Heffing van vennootschapsbelasting van stichtingen en verenigingen", *Tijdschrift voor Ondernemingbestuur*, 2010, n° 1, p. 29.

23. Financial Act (n°1) 2010, Annexe 6, § 1^{er}, s. 1.

24. *Ibidem*, s. 2.

25. HM Revenue & Customs, "Applying for recognition as a charity for tax purposes", www.hmrc.gov.uk, le 21 juillet 2012.

26. Lors de son adoption, au Charity Act 2006; actuellement au Charity Act 2011, section 2.

27. Remarquons toutefois ici que seules sont présentées et commentées les dispositions s'appliquant pour l'Angleterre et le Pays de Galles.

28. Charity Act 2011, s. 2.

29. Une liste présentant les différents objets visés est jointe en annexe. Voy. Annexe 1.

30. Voy. à cet égard: Charity Act 2011, s. 5.

31. Charity Act 2011, s. 5, § 1.

32. Charity Act 2011, s. 5, § 2.

33. La *Charity Commission* est l'autorité chargée de l'octroi de l'agrément aux Charities. Voy. le quatrième critère.

doivent être évidents³⁴, que les bénéfices doivent être en lien avec les objectifs qu'elle s'est fixés³⁵, et qu'une balance entre les bénéfices engendrés et les coûts ou désagréments pour la société doit être réalisée³⁶. A cet égard, la Commission mentionne que les bénéfices pour le public doivent pouvoir être reconnus, identifiés, définis ou écrits, mais que cette exigence n'implique pas pour autant qu'ils doivent être quantifiables ou mesurables³⁷. Toutefois, les lignes directrices rapportent encore que dans certains cas cette preuve s'établit par elle-même, comme c'est le cas lorsque l'activité d'une association consiste à secourir les victimes de catastrophes naturelles. Si la *charity* poursuit plus d'un objectif, le mécanisme doit être appliqué à chacun, de façon à s'assurer que chacun des objets sociaux comporte bien un bénéfice pour le public³⁸. Afin de voir si le bénéfice apporté au public est bien en lien avec le but social, la *Charity Commission* mentionne qu'il est important pour l'association de savoir ce que recouvre, à son sens, son objet. A cette fin, il est possible d'obtenir des tribunaux et cours compétents des *informed decisions* concernant le caractère désintéressé du but poursuivi, et quels sont les bénéfices y relatifs³⁹. Enfin, la définition de ce qu'il faut entendre par bénéfice est encore précisée en ce que le bénéfice à prendre en compte est le bénéfice total, ou 'net'⁴⁰.

- dans un second temps, le bénéfice doit être public, dans l'intérêt général. A nouveau, la *Charity Commission* énonce quatre principes: les bénéficiaires doivent être les justes destinataires au regard du but social; quand seule une partie du public peut bénéficier de l'action de l'association, cette opportunité ne doit pas être exagérément limitée; les personnes souffrant de pauvreté ne doivent pas en être exclues et tout bénéfice privé doit être fortuit. Ainsi, la sélection de personnes qui peuvent bénéficier de la prestation de l'association doit pouvoir être considérée comme une partie de la population⁴¹. Quand la possibilité de bénéficier de l'ac-

tion est restreinte, cette limitation pourra être considérée comme raisonnable⁴² si (1) la partie du public qui peut en bénéficier est suffisamment large et diversifiée pour constituer une partie de la population (2) et qu'elle est celle qui est la plus nécessaire au regard des buts sociaux⁴³.

La question de l'accès aux personnes souffrant de la pauvreté a été très discutée. La *Charity Commission* s'est vue obligée en décembre 2011 de suspendre ses lignes directrices relatives à l'exigence en question en raison de l'arrêt du *Upper Tribunal* sur l'exonération d'impôt des *charities* actives dans le domaine de l'enseignement privé, représentées par le *Independent Schools Council*⁴⁴. A cette occasion, bien que le tribunal ait reconnu que «*a trust which excludes the poor from benefit cannot be a charity*»⁴⁵, il n'en reste pas moins qu'il ne tranche pas la question de savoir ce qu'il y a lieu d'entendre par accès aux personnes les plus défavorisées de manière précise⁴⁶. Néanmoins, elle constate que l'accès aux 'pauvres' ne doit pas devenir une restriction au pouvoir du ou des trustees, et que d'un point de vue financier, il convient de ne pas confondre l'accès aux 'pauvres' au sens générique et global du terme, mais bien d'apprécier les circonstances pratiques mises en place par les écoles pour que les personnes qui n'ont pas les moyens suffisants pour intégrer de telles institutions puissent accéder aux bénéfices et en profiter sans discrimination⁴⁷. Ainsi, «*in some circumstances, it may be proper to provide no further benefit for the poor whilst at the same time not restricting benefits to the full-fee-paying student (...)*»⁴⁸.

La question des bénéfices privés fortuits est également un point sensible de l'action des *charities*. Ainsi, la *Charity Commission* rapporte qu'il faut entendre par bénéfices privés (*private benefits*) les bénéfices que reçoivent des personnes physiques ou morales autrement qu'en étant bénéficiaires⁴⁹. Ainsi, un profit privé est la résultante de la pour-

34. Sont mentionnés à titre d'exemple: l'octroi de vêtements ou de nourriture à des personnes dans le dénuement, l'accès à des infrastructures sportives ou encore l'accès à des logements pour des personnes sans abris.

35. "For example, an arts charity promotes the arts by staging high class operatic performance in a building which is of historic and architectural importance. It has two aims. The first aim is to advance the art of opera. The second is to preserve an important national building. It would not be sufficient, for example, if the second aim was for the public benefit but not the first." Charity Commission, "Charities and Public Benefit: the Charity Commission's general guidance on public benefit", dec. 2011, www.charitycommission.gov.uk.

36. Charity Commission, "Charities and Public Benefit: the Charity Commission's general guidance on public benefit", dec. 2011, www.charitycommission.gov.uk, p. 14.

37. Ce serait en effet difficilement le cas pour la préservation d'un paysage ou pour l'apport œcuménique d'une religion.

38. "For example, an arts charity promotes the arts by staging high class operatic performance in a building which is of historic and architectural importance. It has two aims. The first aim is to advance the art of opera. The second is to preserve an important national building. It would not be sufficient, for example, if the second aim was for the public benefit but not the first."

39. Charity Commission for England and Wales, "Charities and Public Benefit: the Charity Commission's general guidance on public benefit", *op.cit.*, p. 15.

40. *Ibidem*. A titre d'exemple, la *Charity Commission* met en balance les bénéfices du transport de personnes atteintes d'un handicap et l'impact sur l'environnement, ou encore le rapport bénéfices/risques des sports classiques comparés aux sports dits 'extrêmes'.

41. *Ibidem*, p. 17. A cet égard, il convient de tenir compte tant du nombre de bénéficiaires effectifs que du nombre de bénéficiaires potentiels.

42. Les *guidelines* de la *Charity Commission* passent en revue différentes restrictions: les restrictions géographiques, les restrictions basées sur le besoin d'aide, sur les caractéristiques personnelles, sur l'accès aux installations, sur l'éligibilité pour devenir membre, sur l'agrément discrétionnaire des *trustees*.

43. Néanmoins, on mentionnera que cette appréciation doit se faire eu égard aux circonstances de fait. Voy. *Manchester School Case* (1866) L.R. 2 Ch. App. 497; *Attorney-General v. Earl of Devon* (1846) 15 Sim. 193 et *Attorney-General v. Bishop of Worcester* (1851) 9 Hare 328.

44. *The Independent Schools Council v. The Charity Commission for England and Wales* (2011), UKUT, 421, TCC.

45. *Ibidem*, § 178.

46. *Ibidem*, § 260.

47. *Ibidem*, § 248-252.

48. *Ibidem*, § 233.

49. Charity Commission for England and Wales, "Charities and Public Benefit: the Charity Commission's general guidance on public benefit", *op.cit.*, p. 28.

suite d'un but désintéressé, et est donc compatible avec l'intérêt général si: (1) l'opération sous-jacente est entreprise exclusivement en vue d'accomplir un des objectifs désintéressés et si (2) le montant d'avantages octroyés aux privés est raisonnable dans les circonstances en présence⁵⁰.

Moyennant le respect de ces (nombreuses) directives, une association sera considérée comme poursuivant un objectif désintéressé, qui bénéficie au public. La condition de finalité sera dès lors remplie.

2.1.2 La condition de contrôle juridictionnel

Une association, personne morale ou trust, remplira la condition de juridiction si elle tombe sous le contrôle:

- d'une cour du Royaume-Uni compétente pour le contrôle des *charities*;
- de tout autre tribunal qui exerce une telle juridiction sur le territoire d'un pays visé⁵¹.

La section 3 du même paragraphe définit ce qu'il y a lieu d'entendre par territoire visé. Sont ainsi inclus dans la définition: un Etat-Membre de l'Union Européenne⁵² autre que le Royaume-Uni, ou encore tout autre territoire considéré à cette fin par l'administration fiscale britannique. La section 2 quant à elle indique que sont considérées comme cours du Royaume-Uni qualifiant pour la condition de contrôle juridictionnel the High Court (Angleterre et Pays de Galles), the Court of Session (Ecosse) et the High Court in Northern Ireland.

Remarquons toutefois que cette possibilité pour une association de ne pas être établie au Royaume-Uni mais de néanmoins bénéficier d'une réduction de la charge d'impôt est relativement récente. Auparavant, pour bénéficier du statut de *charity*, et des avantages fiscaux qui en découlent, l'association devait être établie au Royaume-Uni⁵³. Les éclaircissements offerts par la jurisprudence sous l'empire de l'ancienne réglementation restent toutefois d'actualité pour les pays n'étant pas considérés comme Etats-Membres de l'UE ou agréés similairement. Si l'Islande et la Norvège ont été incluses dans la liste des pays qualifiants, il est étonnant de voir que tel n'est pas le cas des associations (et fondations) établies au Liechtenstein⁵⁴ et en Suisse.

Pour ces deux pays, mais également pour tous les autres ne faisant pas partie de l'EEE ou n'ayant pas fait l'objet d'un agrément par l'administration fiscale, les critères généraux d'application restent d'application. Ainsi, à l'origine, une distinction s'opérait entre les sociétés et les *trusts*: seules les sociétés constituées en vertu du droit britannique peuvent être reconnues, alors que la English High Court reconnaissait par contre le respect de la condition de contrôle juridictionnel pour les trusts qui étaient administrés par au moins un *trustee* localisé au Royaume-Uni⁵⁵.

La *Charity Commission* adopte toutefois une position différente; quand il s'agit d'une société (donc que l'association est *incorporated*), le critère ne sera rempli que si le pays d'*incorporation* est le Royaume-Uni; dans le cas d'une *unincorporated charity* (le plus souvent donc un trust), «*the Charity Commission can only register an organisation governed by the laws of England and Wales. We cannot register an organisation set up under the laws of any other country including Scotland, Northern Ireland, Gibraltar, the Isle of Man or the Channel Islands*».⁵⁶ Dès lors, pour apprécier si l'organisation non-personne morale relève bien de sa compétence et peut être agréée comme *charity*, la *Charity Commission* s'appuie sur trois critères:

- le siège de direction;
- le lieu de résidence des trustees;
- le lieu des possessions immobilières.

La question de la reconnaissance des associations établies dans d'autres Etats (et tout particulièrement dans d'autres Etats-Membres) reste toutefois ouverte. Le Finance Act (N° 1) 2010 tente d'y apporter une solution en indiquant que l'appréciation de l'objectif non lucratif poursuivi par l'association doit se faire sans tenir compte de son siège d'activité⁵⁷. Il ne faudrait néanmoins pas donner aux termes ainsi mentionnés une portée qui dépasserait celle envisagée par le législateur. Ainsi, si l'association qui vise à obtenir un *relief* de l'impôt auquel elle est soumise au Royaume-Uni peut être localisée à l'étranger, l'appréciation du caractère exclusivement désintéressé de son objet se fera sur base des dispositions du droit anglais⁵⁸.

2.1.3 Le critère d'enregistrement

Le critère d'enregistrement n'appelle pas autant de commentaires que les deux premiers. Néanmoins, la

50. *Ibidem*. Est cité à titre d'exemple comme bénéfice qui contribue directement à l'accomplissement des buts de l'association le paiement à un vétérinaire pour une association en charge d'un refuge pour animaux abandonnés et comme exemple d'un bénéfice privé découlant directement de la poursuite par une association de son objectif l'augmentation du chiffre d'affaires du commerce local lors de la réhabilitation d'un site classé.

51. Financial Act (n° 1) 2010, Annexe 6, § 2, s. 1.

52. Notons que le texte adopté ne mentionne pas l'Union Européenne, mais simplement 'Etat membre'. Toutefois, les notes explicatives du texte stipulent bien que ce sont les Etats-Membres de l'UE qui sont visés. HMRC, *Explanatory notes: Chapter 13*, Norwich, TSO, 2011.

53. *Dreyfus Foundation v IRC* (1936), 36 TC 126; *Civil Engineer v IRC* (2002), STC 72 (jugement de la Cour d'Ecosse).

54. Les quatre libertés fondamentales de l'Union s'appliquant pourtant à ce pays.

55. *IRC v Gull*, 21 TC 374; voy. égal. *Dreyfus Foundation v IRC*, *op. cit.*

56. Charity Commission for England and Wales, "Which organisations does the Commission regulate?", 2011, www.charity-commission.gov.uk.

57. Finance Act (n° 1) 2010, s. 1, § 4.

58. *Camille and Henry Dreyfus Foundation Inc v. Inland Revenue Commissioners*, 1954, 1 Ch 672; 36 TC 126. *In casu*, la Chambre des Lords eut à se prononcer sur l'objet exclusivement désintéressé que prétendait poursuivre un trust de droit américain. Les juges en question rejetèrent la demande de dégrèvement arguant que le trust ne poursuivait pas un objectif désintéressé conforme à la section 37(1)(b) de l'Income Tax Act 1918.

définition de ce qu'il faut entendre par 'enregistrement' diffère suivant que l'association est une association anglaise ou galloise, ou qu'elle est écossaise, nord-irlandaise ou d'un autre Etat-Membre.⁵⁹

Dans le cas d'une association anglaise ou galloise, la formalité d'enregistrement sera considérée comme accomplie dans la mesure où l'association a bien été inscrite au registre des *charities* créé par le Charities Act 1993⁶⁰. Notons que la formalité est rigoureusement identique pour les associations de droit écossais ou de droit nord-irlandais, ou encore pour les associations établies en République d'Irlande⁶¹. Ces deux régions⁶² et l'Irlande⁶³ possèdent, en effet, un registre similaire à celui tenu par la Charity Commission pour l'Angleterre et le Pays de Galles.

Pour les associations qui ne sont pas originaires des régions en question, le Financial Act stipule que les personnes morales ou trusts relevant d'un droit autre que le droit anglais doivent se conformer aux formalités prescrites par le droit qui les régit⁶⁴.

La question de la possibilité d'une réduction de la charge fiscale d'une association créée, mais non encore enregistrée, a également été soulevée⁶⁵. A cet égard, l'administration fiscale a mentionné que l'association devait être enregistrée au moment où la demande de dégrèvement était effectuée. Une rétroactivité est possible dans la mesure où il n'y a pas de changement significatif dans l'acte fondateur de l'association entre la date de réception du revenu et la date d'enregistrement⁶⁶. L'association devra toutefois, dès que la loi l'y oblige, procéder à son enregistrement auprès de la Charity Commission⁶⁷. Ainsi, par exemple, si une association est mise en place et que ses statuts ne sont plus modifiés par la suite, l'ensemble des revenus reçus depuis sa création pourront être exonérés. A l'inverse, si des modifications aux statuts sont apportées entre la date de création ou la date de réception des revenus et la date d'enregistrement, les revenus ne pourront plus qualifier pour la réduction d'impôt.

2.1.4 La condition de management

Le Financial Act établit qu'une association, pour pouvoir bénéficier de l'exonération d'impôt, doit avoir pour organe de gestion des dirigeants qui possèdent l'honorabilité et les compétences requises à cette fin (*fit and proper persons*).

Cette condition étant nouvelle, l'administration fiscale a publié des lignes directrices quant à son interprétation. Une présomption d'adéquation du management est établie, de telle sorte qu'il est considéré que les associations remplissent la condition de management à tout moment sauf lorsqu'exceptionnellement elle est contestée par l'administration fiscale.

Le *fit and proper persons test* s'applique uniquement aux managers de l'association, qui sont définis par la loi comme étant les personnes ayant le contrôle général et la direction de l'association, personnes morales ou *trusts*⁶⁸. Les termes «contrôle général» et «direction de l'association» appellent toutefois une interprétation plus large que dans le cadre du Charity Act 1993⁶⁹, qui ne vise que les *trustees*. Il y a lieu d'inclure également les personnes qui ont dans leur mission la gestion des fonds de l'association, notamment les employés membres du Executive Board existant en soutien du Board of Trustees dans les charities anglaises de grande taille⁷⁰.

Le *fit and proper persons test* a pour but de vérifier que les individus qui dirigent ou contrôlent l'association ne constituent pas un risque pour la position fiscale de l'association. Les personnes qui pourraient se voir refuser par l'administration fiscale le statut de *fit and proper manager* sont celles :

- qui ont fait l'objet de poursuites pour fraude fiscale;
- dont l'existence d'un casier judiciaire atteste de faits d'usurpation d'identité ou/et de déformation dolosive (*misrepresentation*);
- pour lesquelles l'administration fiscale a connaissance d'agissements en matière d'abus du système de remboursement d'impôt;
- qui se sont vu interdire l'exercice de la fonction de trustee par un organisme régulateur des associa-

59. Finance Act (n° 1) 2010, Annexe 6, § 3, s. 1.

60. Charities Act 1993, s. 3.

61. Bien que le Financial Act traite ces associations comme des associations étrangères.

62. Tenu respectivement par l'*Office of the Scottish Charity regulator* pour l'Ecosse et par la *Charity Commission Northern Ireland* pour l'Irlande du Nord.

63. La tenue d'un registre a été introduite par le Charities Act 2009 pour la République d'Irlande.

64. Finance Act (n° 1) 2010, Annexe 6, § 3, s. 3.

65. J. KESSLER et H. BROWN, *Taxation of Charities and Non-Profit Organisation*, 8^{ième} ed. 2011/2012, Oxford, Key Haven, 2011, p. 19.

66. HMRC, Réponses aux questions des contribuables, www.hmrc.gov.uk.

67. J. KESSLER et H. BROWN, *op. cit.*, p. 19.

68. Financial Act (n° 1) 2010, Annexe 6, § 4, s. 2.

69. Le Charities Act 1993 définit les *trustees* comme étant les personnes ayant le contrôle général et la direction de l'administration de l'association (Charities Act 1993, s. 97 (1)). Dès lors, s'en tenir à cette définition permettrait d'excepter les personnes qui n'auraient pas le statut de trustee. L'administration fiscale anglaise insiste donc sur le fait que la définition de *general control and management* doit être lue indépendamment de la signification qu'elle a dans d'autres branches du droit britannique.

70. J. KESSLER et H. BROWN mentionnent que la définition recouvre assurément les fonctions de trésorier, actionnaire et secrétaire des associations. Elle pourrait également inclure les époux et épouses, étant donné que la définition vise toute personne qui a une influence sur la *Charity*, également de manière indirecte. *op.cit.*, p. 22.

tions ou un tribunal, ou de la fonction d'administrateur d'une société⁷¹.

L'administration se réserve toutefois de grandes largesses dans l'appréciation de l'inadéquation du *trustee* pour exercer sa fonction. Dans l'hypothèse où elle considérerait qu'un des dirigeants se trouverait dans une des situations mentionnées dans le paragraphe précédent, l'administration précise encore qu'elle dispose d'un pouvoir discrétionnaire de considérer la condition comme remplie si:

- le manager n'est pas capable d'influencer l'objet désintéressé de l'entreprise et l'affectation des fonds brassés; ou si
- les conditions sont telles qu'il est juste et raisonnable de considérer la condition de management comme remplie.

Si la première condition se lie très certainement avec l'obligation de déclarer la nomination de nouveaux gérants, il n'en reste pas moins que l'administration fiscale peut proposer des restrictions de pouvoir et d'affectation et ne pas priver l'association de ces incitants fiscaux⁷². La seconde situation a vocation à recouvrir les ajustements *a posteriori* qui sont effectués par l'association pour continuer à bénéficier de l'exonération. Le HMRC peut alors tenir compte de ces aménagements, notamment si l'association a redéfini le rôle de la personne, en vertu duquel il ne pourrait plus avoir d'influence sur l'objet des intéressés, ou encore si l'association a mis en place une supervision étroite de l'activité du manager en question⁷³.

L'association peut se pourvoir en appel contre la décision prise par les fonctionnaires de l'HMRC devant le Tax Tribunal⁷⁴.

Lorsque l'association répond aux quatre conditions, elle se verra reconnaître le statut de *charity* et aura la possibilité de bénéficier de réductions d'impôts sur tout ou partie de ses revenus.

2.2 La France

Comme abordé dans la partie présentant le système général français, une association sans but lucratif sera imposable à l'impôt des sociétés si elle ne qualifie pas pour une exemption des trois impôts commerciaux, à savoir l'impôt des sociétés, la TVA et la taxe professionnelle.

Pour ne pas être soumises aux impôts commerciaux, les associations doivent répondre à deux conditions principales:

- avoir une gestion désintéressée;
- ne pas concurrencer une entreprise; si l'organisme entre en concurrence avec une entreprise, il conviendra de voir s'il pratique son activité dans des conditions similaires à celles d'une entreprise commerciale par le produit qui est proposé, le public qui est visé, le prix qui est pratiqué et la publicité qui est faite (test des 4P).

2.2.1 Avoir une gestion désintéressée

La définition d'une gestion désintéressée d'un organisme non lucratif se retrouve à l'article 261-7 du Code général des impôts français (ci-après CGI) et intègre trois dimensions:

- 1) l'organisme doit, en principe, être géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation;
- 2) l'organisme ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfices, sous quelque forme que ce soit;
- 3) les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne doivent pas pouvoir être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports.

2.2.1.1 Gestion et administration à titre bénévole

Au niveau des dirigeants

La gestion d'un organisme sera considérée à titre bénévole si les dirigeants l'exerçant ne reçoivent pas de rémunérations ou des rémunérations limitées. A l'origine, le code général des impôts imposait une gestion gratuite, peu importe le temps consacré à celle-ci par les personnes administrant l'organisme⁷⁵. La jurisprudence appliquait cette obligation avec une grande rigueur, disqualifiant de nombreuses associations du bénéfice de l'exemption lorsqu'une rémunération même légère était attribuée à ses dirigeants⁷⁶. Cette obligation rendait toutefois difficile la gestion de grandes structures et ne collait plus avec la réalité de la vie des associations. La loi de finances de 2002 a dès lors introduit la possibilité de verser une rémunération tout en imposant certaines limitations qui seront exposées *infra*.

Sont visés par la limitation tant les dirigeants de droit que les dirigeants de fait. Sont donc inclus les membres du conseil d'administration, de l'organe de gestion, mais également les personnes qui assume-

71. HMRC, "Detailed guidance on the fit and proper persons test", www.hmrc.gov.uk.

72. Voy. à cet égard Charities Act 1993, s. 72. Le modèle de déclaration des nouveaux managers s'en inspire très largement.

73. HMRC, "Detailed guidance on the fit and proper persons test", www.hmrc.gov.uk.

74. HMRC, *Explanatory notes: Chapter 13*, Norwich, TSO, 2011.

75. Art. 261-7 du CGI.

76. CE, 28 avril 1986 (accès via internet); CAA Lyon, 2^{ème} ch., 28 février 2002, *Dr. fisc.*, 2002, n° 31; CAA Marseille, 4^{ème} ch., 15 mars 2005, n° 49.

raient *de facto* la direction effective de l'organisme⁷⁷. Le commentaire administratif définit les dirigeants de fait comme «des personnes qui remplissent des fonctions normalement dévolues aux dirigeants de droit, qui exercent un contrôle effectif et constant de l'association et qui en définissent les orientations»⁷⁸.

Pour ces personnes, la détermination de la rémunération doit être faite en respectant certains prescrits. À nouveau, les commentaires administratifs exposent ce qu'il y a lieu de considérer comme de la rémunération. «Par rémunération, il convient d'entendre le versement de sommes d'argent ou l'octroi de tout autre avantage consenti par l'organisme ou l'une de ses filiales. Sont notamment visés les salaires, honoraires et avantages en nature, et autres cadeaux, de même que tout remboursement de frais dont il ne peut être justifié qu'ils ont été utilisés conformément à leur objet»⁷⁹. Notons encore que le caractère désintéressé d'un organisme a été remis en cause lorsque son dirigeant était également dirigeant d'une société et que l'association était utilisée comme vecteur de clients pour celle-ci⁸⁰.

Quatre éléments sont requis pour que la rémunération ne constitue pas un élément de disqualification de l'organisme pour l'exonération fiscale.

Le premier est la transparence financière. La rémunération des dirigeants peut être décidée dans la plus grande transparence. Le commentaire administratif estime que cette dernière est assurée quand :

- les statuts prévoient une rémunération de certains dirigeants;
- une délibération et un vote de l'instance statutaire compétente pour fixer la rémunération annuelle ont lieu sans la présence de l'intéressé;
- rapport est fait à l'assemblée délibérante par le représentant statutaire ou le commissaire aux comptes;
- les comptes de l'association sont certifiés par un commissaire aux comptes⁸¹.

Un second principe veut que la rémunération récompense un dirigeant démocratiquement élu. Le respect de ce prescrit est rencontré lorsqu'il y a une élection régulière et périodique des dirigeants et un contrôle effectif de la gestion de l'organisme par les membres de l'association.

L'adéquation de la rémunération aux prestations du dirigeant est le troisième principe réglementant l'attribution d'une rémunération. Le dirigeant sera adéquatement rétribué si :

- la rémunération versée est la contrepartie de l'exercice effectif de son mandat par le dirigeant concerné;
- la rémunération est proportionnée aux sujétions effectivement imposées aux dirigeants concernés, notamment en termes de temps de travail;
- la rémunération est comparable à celles couramment versées pour des responsabilités de nature similaire et de niveau équivalent;
- des règles d'encadrement des cumuls sont établies par les organismes.

Le quatrième et dernier principe en matière de rémunération des dirigeants est le plafonnement des rémunérations. Celui-ci tend à établir un lien entre l'importance de l'activité de l'association et de ses dirigeants et les émoluments qu'ils reçoivent pour l'exercice de leurs fonctions.

Pour les petites associations, la rémunération ne peut pas dépasser les trois quarts du SMIC mensuel brut^{82 83}. Elles pourront toutefois rémunérer l'ensemble des dirigeants de l'association quel que soit leur nombre⁸⁴.

Les grandes associations peuvent rémunérer uniquement un, deux ou trois dirigeants à condition d'avoir disposé au cours des trois exercices précédents de ressources propres (hors subventions publiques) s'élevant respectivement à 200.000,00 EUR, 500.000,00 EUR et 1.000.000 d'euros⁸⁵. La rémunération maximale qu'elles pourront verser est encore plafonnée à trois fois le montant du plafond de la sécurité sociale⁸⁶, en gardant à l'esprit que doivent être incluses dans ce calcul l'ensemble des rémunérations perçues comme dirigeants d'organismes non lucratifs⁸⁷. B. LEFILS remarque que cette condition relative à la moyenne des trois exercices précédents devrait impliquer que les dirigeants d'un organisme ne soient pas rémunérés pendant les trois premières années d'existence de ce dernier⁸⁸. Le commentaire administratif précise encore que si l'association comporte trois dirigeants dans les conditions lui permettant de conserver une gestion désintéressée, les autres ne pourront

77. B. LEFILS, *Fiscalité des associations*, op.cit., p.14.

78. Instruction de la direction générale des impôts, BOI, 4 H-5-06, n° 218, 26 décembre 2006, § 41.

79. *Ibidem*, § 21.

80. CE, 6 mars 1992: "que l'Association pour favoriser la création d'entreprises n'apporte aucun élément de nature à justifier une situation qui, par la communauté d'intérêts qu'elle faisait naître entre le principal responsable de l'association et une société commerciale animée par lui, interdisait de regarder la gestion de ladite association comme présentant, à la date à laquelle a été rejetée sa demande d'agrément, un caractère désintéressé", *Rec. Lebon*, 1992.

81. *Ibidem*, § 24.

82. B. LEFILS, op.cit., p.13; L. SOALLA, *La rémunération des dirigeants associatifs*, 10 juin 2010, www.benevolat.org.

83. Le SMIC mensuel brut s'élève à 1398,37 EUR au 1^{er} janvier 2012.

84. *Ibidem*.

85. *Ibidem*; Instruction de la direction générale des impôts, BOI, 4 H-5-06, n° 218, 26 décembre 2006, § 27.

86. *Ibidem*, § 36.

87. *Ibidem*, § 28.

88. B. LEFILS, *Fiscalité des associations*, op.cit., p.17.

plus se voir attribuer des émoluments égaux à trois quarts du SMIC⁸⁹.

Au niveau des employés

L'engagement de salariés est un moyen usuel pour les associations d'atteindre leur objectif social. Cette pratique est totalement admise dans la mesure où les rémunérations sont versées pour des prestations réelles et sont proportionnelles à l'activité du salarié. Précisons encore que les salariés peuvent être membres de l'organisme employeur à titre personnel ou du conseil d'administration, tant qu'ils ne doivent pas siéger au bureau (composé généralement du président, du trésorier et du secrétaire)⁹⁰.

Enfin, si un salarié exerce une fonction d'administrateur, les sommes qu'il percevra tant pour une activité de gestion que pour sa fonction de salarié devront répondre au prescrit relatif à la rémunération des dirigeants, exposé dans le paragraphe précédent.

2.2.1.2 Absence de prélèvements non justifiés sur les ressources

Un organisme qui recourt à la distribution de ses bénéfices ou de ses ressources propres se verra attribuer un caractère lucratif. *« Cette disposition vise les rémunérations, les distributions directes des résultats et tous les avantages injustifiés, de quelque nature qu'ils soient (prise en charge de dépenses personnelles, rémunérations exagérées ou injustifiées, service de rémunérations de comptes courants, prélèvements en nature, prêts à des taux préférentiels, etc.) et quel que soit le bénéficiaire (fondateurs, membres, salariés, fournisseurs ...) »*⁹¹.

Le fait pour une entreprise de prévoir une rémunération liée au chiffre d'affaires ou au nombre de contrats conclus constituera une gestion intéressée, alors que ce ne sera pas le cas quand la rémunération est liée à l'amélioration du service offert à titre gratuit⁹².

Cette disposition est appliquée avec grande rigueur tant par la jurisprudence que par l'administration fiscale française. Ainsi, le Conseil d'État a remis en cause le caractère désintéressé de la gestion d'une association sportive prenant en charge une partie des dépenses personnelles d'un de ses salariés, mettant gratuitement ses installations à la disposition de ce salarié qui y dispense des cours et qui organise des

stages payants, alors qu'au surplus son épouse réalise des recettes commerciales en vendant aux adhérents, avec une marge appréciable, des tenues de sport⁹³.

2.2.1.3 L'attribution de part d'actifs en cas de liquidation

Pour que la gestion soit reconnue comme désintéressée, il faut encore qu'en cas de liquidation ou de cessation d'activités de l'association, l'actif soit dévolu à un autre organisme ayant un objectif non lucratif.

La Cour d'appel de Nantes a ainsi considéré qu'une association qui exploitait un site touristique ne répondait pas à la condition lorsque ses statuts stipulaient que l'ensemble de son patrimoine revenait à la ville du lieu du site⁹⁴.

2.2.2 Ne pas concurrencer les entreprises

2.2.2.1 Présentation du système d'appréciation

Le test de concurrence fiscale imposé à l'association par rapport à d'autres acteurs du secteur se rapproche très fortement de son homologue européen en droit de la concurrence. Ainsi, il faudra dans un premier temps déterminer l'activité exercée par l'organisme, et ensuite la zone géographique couverte.

L'administration fiscale accorde une grande importance à l'obtention de la définition la plus fine possible du domaine d'activité de l'organisme⁹⁵. À cette fin, elle a publié via son site Internet des fiches pour les principaux secteurs d'activités des associations, permettant d'ailleurs à l'association de se situer dans son secteur⁹⁶.

Encore faudra-t-il définir le rayon d'action de l'association. La zone de chalandise pourra dès lors se limiter à un rayon d'action très local ou au contraire couvrir un département voire une région.

La situation de concurrence est examinée non seulement par rapport aux sociétés commerciales mais également par rapport aux autres associations qui seraient imposées aux impôts commerciaux en raison justement de l'exercice d'une activité lucrative⁹⁷.

L'existence d'une situation de concurrence constitue une condition nécessaire mais non suffisante pour conclure à l'assujettissement de l'organisme. Un exa-

89. Instruction de la direction générale des impôts, BOI, 4 H-5-06, n° 218, 26 décembre 2006, § 46.

90. *Ibidem*, § 47.

91. *Ibidem*, § 53.

92. *Ibidem*, §§ 53 et 54.

93. CE, 14 octobre 1981, req. 18722. Voy. également: CE, 6 mars 1992 pour une association dont le dirigeant était également administrateur d'une société qui prestait très fréquemment pour l'association et CAA Paris, 27 fév. 1996, req. n° 94-1152 pour un club de golf exagérément généreux avec certains de ses membres.

94. CAA Nantes, 1^{ère} ch., 3 octobre 2001.

95. Instruction de la direction générale des impôts, BOI, 4 H-5-06, n° 218, 26 décembre 2006, § 57.

96. voy. doc2.impots.gouv.fr/aida/Apw.fcgi?FILE=Index.html.

97. B. LEFILS, *op. cit.*, p. 28.

men au cas par cas du respect de la règle dite des « quatre P » devra être effectué et ce pour chaque activité exercée dans une situation de concurrence de l'entreprise⁹⁸.

Le Conseil d'Etat explique très clairement dans son arrêt "Association Jeune France" ce qu'implique l'analyse des quatre P : « *dans le cas où l'association intervient dans un domaine d'activité et dans un secteur géographique où existent des entreprises commerciales, l'exonération (...) lui est acquise si elle exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, soit en répondant à certains besoins insuffisamment satisfaits par le marché (Produit), soit en s'adressant à un public qui ne peut normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales (Public), notamment en pratiquant des prix inférieurs à ceux du secteur concurrentiel et à tout le moins des tarifs modulés en fonction de la situation des bénéficiaires (Prix), sous réserve de ne pas recourir à des méthodes commerciales excédant les besoins de l'information du public sur les services qu'elle offre (Publicité).* »⁹⁹

Premier P: Le produit

Le produit proposé par l'organisme de même que le public visé constituent le caractère déterminant de l'utilité sociale de l'association. Sera considérée d'utilité sociale l'activité qui tend à satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui l'est de façon peu satisfaisante. L'utilité sociale est de nature à entraîner l'exonération de profits qui seraient normalement soumis à l'impôt, mais surtout à refuser l'exonération lorsque cette utilité n'est pas établie. Un agrément de l'activité donné par une administration ne constituera pas une condition suffisante pour exclure l'organisme de l'assujettissement, mais pourra être retenu à titre d'indice¹⁰⁰.

Le Conseil d'Etat, dans un arrêt concernant une association liée à une communauté religieuse gérant un établissement hospitalier, consacre l'obligation pour cette association de pouvoir démontrer l'existence d'une utilité sociale afin de pouvoir bénéficier des exonérations fiscales prévues pour les associations non lucratives. En l'affaire, le Conseil d'Etat considéra qu'il y avait exploitation à caractère lucratif en ce que l'hôpital en cause ne proposait pas des conditions tarifaires plus favorables à certaines catégories de la population plus défavorisées. De plus, le réemploi des bénéfices dans l'association elle-même portait sur des

secteurs de la santé qui étaient aussi bien couverts par d'autres établissements hospitaliers dans la région.¹⁰¹

A contrario, le Conseil d'Etat reconnut l'exonération à un organisme gérant un centre médical, culturel et social, qui se situait dans une station de cure et qui mettait à disposition des malades des services variés, en ce que le financement de cette association se voyait assuré par des versements d'une fraction des prix des journées par les établissements adhérents.¹⁰²

Deuxième P: Le public

Les actes payants pourront se voir considérés d'utilité sociale dans la mesure où leur accomplissement bénéficie à certaines personnes justifiant de ces mesures particulières au vu de leur situation économique et sociale (telles que des personnes handicapées ou au chômage, etc.). Selon la jurisprudence, ledit critère doit se caractériser par une forte connotation sociale, car il concerne essentiellement les personnes qui ne sont pas en mesure d'accéder aux services offerts par le marché. Ainsi, il ne peut y avoir d'utilité sociale que si les personnes ayant recours aux services et produits de l'association ne sont pas uniquement de simples consommateurs, mais de véritables bénéficiaires d'une action sociale.¹⁰³

A titre d'exemple, le juge administratif a admis le caractère d'utilité sociale lorsqu'un comité interprofessionnel du logement accorde des prêts selon des conditions plus avantageuses que celles du marché à des personnes socialement défavorisées.¹⁰⁴

Dans le même sens, le juge administratif d'appel de Lyon estime qu'est désintéressée la gestion d'une association, ayant pour objet la réhabilitation et la désintoxication des toxicomanes, qui reverse une part des excédents qu'elle dégage à un autre organisme, étant donné que ceux-ci ont été utilisés à l'achat de livres et de documentations destinés aux toxicomanes et leur permettent de suivre des cours en vue de leur désintoxication. Dès lors, eu égard à son objet social et à la nature de son activité, le juge estima que cette association ne pouvait être regardée comme offrant des services qui seraient en concurrence avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité similaire.¹⁰⁵

98. Les activités non concurrentielles d'une association ne devront jamais être analysées. Seules les activités présentant une concurrence devront faire l'objet de l'analyse des 4P. *Ibidem*, p. 25.

99. Arrêt du Conseil d'Etat du 1^{er} octobre 1999, req. N° 170-289, *Assoc. Jeune France*, *Dr. Fisc.*, 2000, N° 7.

100. Instruction de la direction générale des impôts, *BOI*, 4 H-5-06, n° 218, 26 décembre 2006, § 57; B. LEFILS, *op. cit.*, p. 80.

101. Arrêt du Conseil d'Etat du 30 novembre 1973, req. n° 85586, 85598, 85599, *Dr. Fisc.*, 1974, n° 17-18.

102. Arrêt du Conseil d'Etat du 28 octobre 1981, req. n° 19383 *Dr. fisc.*, 1982, n° 8.

103. B. LEFILS, *op. cit.*, p. 28 et 81.

104. CE, 12 févr. 1988, req. n° 50368.

105. CAA Lyon, 2^{ème} ch., 28 fév. 2002, *Dr. fisc.*, 2002, n° 31.

Troisième P: Le prix

Le troisième critère englobe les conditions dans lesquelles le public concerné peut accéder au service. Pour cela, il est nécessaire de déterminer si les efforts fournis par l'association visant à faciliter l'accès du public se différencient de ceux accomplis par les entreprises du secteur marchand, notamment en pratiquant un prix *nettement* inférieur pour des services similaires.¹⁰⁶

Ce critère de prix se verra respecté lorsque l'organisme pratique des tarifs qui sont modulés en fonction de la situation économique ou sociale des clients. De même, cette condition sera remplie lorsque les prix de l'association sont homologués par une décision spécifique prise par une autorité publique. *A contrario*, les dépassements des tarifs homologués souligneront le caractère lucratif de l'activité.¹⁰⁷

La comparaison entre les prix doit être effectuée entre des services ou produits similaires, de même qu'en tenant compte de l'impact des impôts commerciaux que l'organisme n'a pas à supporter, à l'inverse des entreprises du secteur lucratif. Le prix ne pourra dès lors être reconnu comme étant nettement inférieur si la différence de tarifs provient essentiellement du régime fiscal appliqué. Le niveau de prix pratiqué devra donc découler principalement du mode de gestion de l'association (tel qu'un financement par legs ou par dons, une diminution des charges d'exploitation grâce au bénévolat, etc.).¹⁰⁸

Par ailleurs, lorsque les services prestés et les produits vendus par l'organisme sont situés à des prix nettement supérieurs par rapport à ceux pratiqués habituellement dans le secteur marchand, la jurisprudence estime que l'activité n'est pas de nature à entrer en concurrence avec les entreprises exerçant une activité analogue. Ainsi, de manière générale, le prix ne doit pas être uniquement plus faible, mais bien nettement inférieur ou très nettement supérieur afin de pouvoir bénéficier de l'exonération fiscale.¹⁰⁹

Soulignons également que de nombreux arrêts retiennent fréquemment le critère du prix, en l'associant éventuellement avec d'autres critères, afin de déterminer si le bénéfice des exonérations fiscales peut ou non se voir accorder aux associations à gestion désintéressée. Les juges administratifs ont reconnu l'existence d'une présomption d'activité lucrative, eu égard

aux prix voisins d'entreprises du secteur marchand, dans le cas:

- d'une association gérant une maternité;¹¹⁰
- d'une école de pilotage;¹¹¹
- d'un centre d'optique mutualiste;¹¹²

Quatrième P: La publicité

Afin de pouvoir bénéficier de l'exonération fiscale, l'association doit en principe utiliser des méthodes de communication ayant un caractère non commercial. *A contrario*, le recours à des pratiques commerciales sera donc souvent une indication du caractère lucratif de l'opération. Une association pourra cependant, sans que son caractère non-lucratif ne puisse se voir remis en cause, effectuer des opérations de communication et d'information afin de faire appel à la générosité publique.¹¹³

Des méthodes permettant d'informer le public pourront donc être utilisées par un organisme non-lucratif en vue de faire connaître au mieux ses prestations, produits ou services. Il faudra néanmoins que l'information mise en place par l'association ne puisse s'apparenter à une publicité commerciale qui atteindrait un public analogue à celui des entreprises du secteur concurrentiel.¹¹⁴

La jurisprudence du Conseil d'Etat précise à cet égard que les mesures de communication ne doivent pas dépasser le besoin d'information du public sur les services offerts par l'association.¹¹⁵

Afin de bien différencier information et publicité, il est nécessaire d'analyser si le support utilisé et le contenu des messages diffusés ont été choisis pour tenir compte du public spécifique auquel l'association non-lucrative s'adresse. A titre d'exemple, une association pourra dès lors émettre un catalogue, contenant les prestations qu'elle offre, si celui-ci est diffusé soit par l'association aux personnes qui en ont fait la demande, soit par le biais d'organismes sociaux. *A contrario*, la mise en vente d'un catalogue en librairie, la diffusion de messages publicitaires payants à la radio ou dans les journaux sont autant d'indices démontrant le caractère commercial de la démarche de l'association.¹¹⁶

Par ailleurs, pour ce qui est d'une activité de publication au sein d'un organisme non-lucratif, celle-ci devra être appréciée au titre du test des 'quatre P' en

106. Instruction de la direction générale des impôts n° 4 H-5-06, *BOI*, n° 218, 26 décembre 2006, § 69.

107. Instruction de la direction générale des impôts n° 4 H-5-06, *BOI*, n° 208, 26 décembre 2006, § 70.

108. B. LEFELS, *op. cit.*, p. 30.

109. CAA Paris, 2^e ch., 1 fév. 2001, req. n° 96-2337, *Dr. fisc.* 2001, n° 41, comm. 926.

110. CE, 20 déc. 1985, req. n° 51-822, *Dr. fisc.* 1986, n° 19, comm. 974.

111. CAA Paris, 2^e ch., 7 mars 1996, req. n° 93887, *Dr. fisc.* 1996, n° 25, comm. 782.

112. CAA Lyon, 3^e ch., 9 juin 1992, *JurisData* n° 1992-042406.

113. B. LEFELS, *op. cit.*, p. 31.

114. Instruction de la direction générale des impôts, *BOI*, 4 H-5-06, n° 208, 26 décembre 2006, § 71.

115. B. LEFELS, *op. cit.*, p. 31.

116. Instruction de la direction générale des impôts, *BOI*, 4 H-5-06, n° 208, 26 décembre 2006, § 75.

tenant compte notamment du public que la publication vise, de son caractère concurrentiel, ainsi qu'en comparant l'objet de la publication à celui de l'association. Les recettes publicitaires tirées de l'activité de presse d'une association seront, dans tous les cas, fiscalisées. Soulignons également qu'une activité de publication lucrative ne pourra remettre en cause l'ensemble du traitement fiscal de l'organisme non-lucratif que si elle possède un caractère prépondérant dans la vie de l'association.¹¹⁷

A titre d'exemple jurisprudentiel, certains indices prouvant le caractère commercial de l'activité de l'association ont été reconnus par le juge, tels que:

- le fait de recourir à la publicité (même si elle est limitée);¹¹⁸
- le fait qu'un organisme à caractère religieux organisant des cours de yoga consacre une partie de ses recettes à l'insertion dans les journaux de messages publicitaires n'exprimant pas la dimension spirituelle de l'association;¹¹⁹
- le fait pour une 'secte' d'utiliser des méthodes commerciales pour le développement de ses activités (publicités, ristournes, remises, etc.);¹²⁰
- le fait de recourir au démarchage.¹²¹

2.2.2.2 Mesure de tempérament s'appliquant aux organismes non lucratifs ayant un objet entraînant la réalisation d'actes commerciaux

Certaines associations ont, par exemple, pour objet d'offrir une assistance aux personnes défavorisées en leur offrant un travail et en commercialisant leurs produits et leurs services sur le marché. Dans un tel cas de figure, l'association bénéficiera d'une exonération du paiement d'impôts commerciaux si et seulement si certaines conditions se voient respectées:

- «L'organisme a pour objet l'insertion ou la réinsertion économique ou sociale de personnes, ce qui ne pourrait être assuré dans les conditions du marché;
- L'activité ne peut pas être exercée durablement par une entreprise lucrative en raison des charges particulières rendues nécessaires par la situation de la population employée (productivité faible, adaptations particulières des postes de travail en raison du handicap des employés, etc.);
- Les opérations en principe lucratives sont indissociables de l'activité non-lucrative, en contribuant par nature et non pas seulement financièrement à la réalisation de l'objet social de l'organisme. Bien entendu, l'organisme ne doit pas faire prévaloir la

recherche du profit et sa gestion doit rester désintéressée.»¹²²

Si ces trois conditions d'exonération se trouvent remplies simultanément, l'organisme pourra bénéficier, pour cette activité, du régime fiscal des organismes non-lucratifs.

Ainsi, en pratique, pour que cette mesure de tempérament se voie accordée, il s'agira essentiellement de déterminer si l'activité peut ou non être exercée durablement par une entreprise commerciale avec les personnes concernées. Si c'est le cas, l'association ne se verra donc pas octroyer la mesure d'exonération, mais son activité devra néanmoins être analysée selon la règle des 'quatre P'.¹²³

2.2.3 Conclusion

Une association qui ne poursuit pas une gestion intéressée et qui ne concurrence pas des entreprises (et satisfait donc au test des quatre P ou encore bénéficie de la mesure de tempérament) ne sera pas imposable à l'impôt sur les sociétés. Au contraire, l'association ne remplissant pas l'un des critères se verra redevable de l'impôt sur les sociétés, dans la mesure des revenus présentés dans la partie prochaine.

2.3 La Belgique

2.3.1 Critère principal d'assujettissement

Le critère général à prendre en considération afin d'analyser si une personne morale peut prétendre à l'assujettissement à l'impôt des personnes morales revient à savoir si elle se livre à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif¹²⁴.

Il convient toutefois de ne pas confondre le caractère lucratif d'une opération et l'esprit de lucre qui anime l'entité qui l'accomplit. En effet, une société poursuit nécessairement un but de lucre, mais certaines de ses activités peuvent ne pas revêtir un caractère lucratif, alors qu'une ASBL pourrait ne pas poursuivre un but de lucre mais avoir des activités lucratives.

Remarquons néanmoins que le but de lucre (celui de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect) est une notion de droit des sociétés, alors que les concepts d'exploitation et de caractère lucratif des opérations accomplies relèvent du droit fiscal.

Les critères généraux d'assujettissement à l'impôt des

117. B. LEFILS, *op. cit.*, p. 32.

118. CAA Bordeaux, 1^{er} Ch., 17 nov. 1992; req. n°91-561, *Dr. fisc.* 1993, n° 49, comm. 2328.

119. CAA Paris, 2^e ch. 14 déc. 1993, req. n° 92-924, *Dr. fisc.* 1994, n° 48, comm. 2025.

120. CAA Lyon, 6 déc. 1994, req. n°92-1153, *Dr. fisc.* 1995, n°23-24, comm. 1262.

121. CAA Paris, 19 nov. 1991, req. n° 1740.

122. B. LEFILS, *op. cit.*, p. 32.

123. *Ibidem*, p. 33.

124. Article 220, 3° du CIR.

personnes morales ne retiennent pas la notion de lucre sociétaire (but de procurer un avantage à ses associés) et accordent dès lors une importance prépondérante à la notion de lucre commercial. En effet, une personne morale sera soumise à l'impôt des personnes morales si elle ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif.

2.3.1.1 Notions «d'exploitation» et «d'opérations de caractère lucratif»

Se livrer à une exploitation

Selon la doctrine, il y a lieu de considérer qu'une personne morale se livre à une exploitation lorsqu'elle s'adonne dans les faits à une activité de nature commerciale, industrielle ou agricole en vue d'en retirer un bénéfice et que, à cette occasion, elle met en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales, à savoir des méthodes qui sont similaires à celles habituellement utilisées par d'autres personnes exerçant la même activité et à la condition que cette même activité soit génératrice de bénéfices au sens du CIR dans le chef de ces autres personnes¹²⁵.

Une partie importante de la doctrine estime que l'existence ou non d'une exploitation est une question de fait, et que prévaudront dans l'appréciation les moyens mis en place par l'association.¹²⁶ Cette position a été confirmée par la Cour de cassation, qui a exposé qu'une exploitation entraînait l'existence de facteurs de production, d'un capital d'exploitation et d'un travail en vue de réaliser des bénéfices¹²⁷. Remarquons que ces critères sont similaires à la condition d'affectation durable de capitaux et de ressources humaines prévue par la législation néerlandaise pour l'appréciation de l'existence d'une entreprise dans le chef d'une association néerlandaise (v. *infra*).

X. GERARD conclut en définissant sur base des positions présentées qu'une entité se livre à une exploitation si «elle a pour objet et accomplit dans les faits une activité de nature commerciale, industrielle ou agricole en vue d'en retirer un bénéfice et qu'à cette occasion, elle met en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales, à savoir des méthodes qui sont similaires à celles habituellement utilisées par d'autres personnes exerçant la même activité et à la condition que cette même activité soit génératrice de bénéfices au sens du Code des impôts sur les revenus

dans le chef de ces autres personnes»¹²⁸.

Accomplir des opérations à caractère lucratif

Le commentaire administratif estime que l'expression 'se livrer à des opérations à caractère lucratif' couvre à la fois:

- les occupations lucratives, c'est-à-dire les activités de nature professionnelle qui feraient naître des profits imposables comme revenus professionnels si elles étaient exécutées par une personne physique;
- les occupations lucratives, mais opérées sans but de lucre, qui s'assimilent à une activité professionnelle permanente car elles comportent:
 - 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.

Il s'agit donc d'occupations qui, par essence, engendrent des bénéfices ou profits, et dès lors sont qualifiées de lucratives, même si la personne morale qui s'y livre ne poursuit, statutairement ou réellement, aucun but de lucre¹²⁹.

2.3.1.2 Le but de lucre

La doctrine et la jurisprudence restent aujourd'hui encore divisées quand il s'agit d'estimer la pertinence du lucre sociétaire comme critère d'assujettissement à l'impôt des personnes morales.

Le caractère non déterminant du but de lucre est reconnu, peut-être incidemment, par le Commentaire administratif, et assurément par la Cour d'appel de Mons, qui précise que 'se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif' «n'implique pas nécessairement la poursuite d'un but de lucre: il ne faut plus que la société cherche à procurer – directement ou indirectement à ses actionnaires ou associés, un gain matériel – immédiat ou différé –; il suffit qu'elle se livre à une activité professionnelle permanente, qui est productive de bénéfices ou profits¹³⁰». Une partie des auteurs partagent également cette position et estiment que la loi du 3 novembre 1976 a «définitivement substitué à la détermination subjective de l'assujettissement à l'impôt des sociétés sur la base du but de lucre, une détermination objective, fondée sur la nature des opérations effectuées»¹³¹.

125. R. HENDRICE, X. GERARD, «Les impôts directs», in B. VANDERSTICHELEN, *La fiscalité des ASBL*, Les Ateliers des FUCAM, 2007, p. 23 et 24.

126. TH. AFSCHRIFT et M. DAUBE, «La fiscalité des associations sans but lucratif, des associations internationales sans but lucratif et des fondations après la loi du 2 mai 2002» in *La réforme du droit des A.S.B.L., et fondations – La loi du 2 mai 2002*, éd. Jeune barreau de Bruxelles, 2003, p. 211 N) 12. Les auteurs nuancent en ces termes: "il semble par contre qu'il faille être d'avis que les activités de nature purement civile, c'est-à-dire celles prestées dans l'intérêt des citoyens, par exemple en matière de soins de santé, qui ne sont aucunement à la limite du secteur non-marchand, ne sont pas visées par la notion d'exploitation".

127. Cass, 14 juin 1991, *F.J.F.*, 1991, p. 376; Cass., 1^{er} février 2002, *www.cass.be*.

128. X. GERARD et A. SOLDAL, «Quelques aspects du régime juridique des entités du secteur non-marchand» in T. DENOTTE, X. GERARD et A. SOLDAL, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, Limal, Anthemis, 2011, p. 45.

129. Com. CIR, n° 179/11.

130. Com. CIR 179/12 et Arrêt BE 96/5 de la Cour d'appel de Mons du 17.05.1996.

131. J. MALHERBE, M. DE WOLF et C. SCHOTTE, *Droit fiscal – L'impôt des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 1997, n° 27; W. PIOT, «Impôt des personnes morales – A.S.B.L.», note sous Mons, 14 avril 1995, *R.G.F.*, 1995, p. 312; X. GERARD et A. SOLDAL, *op. cit.*, p. 47; D. DESCHRIJVER, V.Z.W. & *Belastingen*, Kalmthout, Biblio, 2005, p. 115, n° 170.

Une autre tendance, qui transparait paradoxalement également dans le commentaire administratif en ce que celui-ci considère une association imposable à l'impôt des sociétés «*dès l'instant où elle distribue des dividendes étant donné qu'elle est alors censée se livrer à des opérations de caractère lucratif*»¹³², veut qu'au contraire le but de lucre reste un élément important d'appréciation. Cette position est partagée par certains auteurs, notamment D. COECKELBERG, T. BRESCH et Ph. VAN MERRIS¹³³, X. GERARD et A. SOLDAL ont récemment critiqué l'exclusion automatique des personnes morales distribuant des dividendes: «*Considérer que la distribution de dividendes implique que le débiteur de ces dividendes se livre à des opérations de caractère lucratif n'est pas fondé. Il est vrai qu'une telle distribution de dividendes sous-entend la réalisation de recettes préalables à une telle distribution. L'administration fiscale semblerait par conséquent déduire que l'excédent de recettes ayant servi à la distribution des dividendes est le fruit d'opérations de caractère lucratif. Bien que cela soit une éventualité, cela ne peut être considéré comme une vérité.*»¹³⁴. L'enjeu de la poursuite d'un but de lucre, ou au contraire de son absence, est assurément l'application des articles 181 et 182 (voy. *supra*), qui requiert son absence.

2.3.2 Les opérations à caractère lucratif autorisées

Il est rare qu'une entité ne poursuivant pas de but lucratif puisse prétendre qu'elle ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif. Par conséquent, le législateur a prévu un certain nombre d'exceptions au principe exposé ci-dessus. Ainsi sont également assujetties à l'impôt des personnes morales:

- les personnes morales visées à l'article 180 CIR;
- les personnes morales sans but lucratif exerçant leurs activités dans un des domaines privilégiés visés à l'article 181 CIR;
- les personnes morales sans but lucratif entrant dans le champ d'application d'une des exceptions visées à l'article 182 CIR.

2.3.2.1 Les personnes morales visées à l'article 180 du CIR

«*L'article 180 du Code des impôts sur les revenus énumère les sociétés et associations qui, sans aucune condition ni vérification, sont exclues du champ d'application de l'impôt des sociétés et assujetties à l'impôt des personnes morales*»¹³⁵. Les bénéficiaires de la mesure sont dans leur toute grande majorité des organismes publics, parastataux, ou anciennes régies publiques, dont la liste est présentée ci-dessous.

Sont visés par la mesure:

- 1° les intercommunales régies par la loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales, ainsi que les intercommunales régies par le décret de la Région wallonne du 5 décembre 1996 relatif aux intercommunales wallonnes, les structures de coopération, à l'exception des associations interlocales, régies par le décret de la Communauté flamande du 6 juillet 2001 portant réglementation de la coopération intercommunale, et les associations de projet régies par le décret de la Région wallonne du 19 juillet 2006 modifiant le Livre V de la première partie du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et relatif aux modes de coopération entre communes;
- 2° la SA "Waterwegen en Zeekanaal", la SA "De Scheepvaart", la SCRL Port autonome du Centre et de l'Ouest, la Compagnie des installations maritimes de Bruges, le Port de Bruxelles, les régies portuaires communales autonomes d'Anvers, Ostende et Gand et les ports autonomes de Liège, Charleroi et Namur;
- 3° l'Office national du ducroire;
- 4° la Compagnie belge pour le Financement de l'Industrie;
- 5° ...
- 5°bis le Fonds de participation;
- 6° la Société régionale wallonne de transport public de personnes et les sociétés d'exploitation qui lui sont liées;
- 7° la Société des Transports flamande et les unités d'exploitation autonome existant en son sein;
- 8° la Société des transports intercommunaux de Bruxelles;
- 9° les sociétés d'épuration des eaux régies par la loi du 26 mars 1971;
- 10° ...
- 11° la société de droit public à finalité sociale Coopération technique belge;
- 12° la société anonyme de droit public Infrabel;

2.3.2.2 Les personnes morales appartenant à des domaines privilégiés

L'article 181 CIR prévoit:

«*Ne sont pas non plus assujetties à l'impôt des sociétés, les associations sans but lucratif et les autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif et:*

- 1° *qui ont pour objet exclusif ou principal l'étude, la protection et le développement des intérêts professionnels ou interprofessionnels de leurs membres;* Dans cette hypothèse, le caractère principal ou exclusif de la mission d'étude, de protection de développement des intérêts professionnels et inter-

132. Com. CIR, n° 179/18.

133. D. COECKELBERG, T. BRESCH et Ph. VAN MERRIS, *Ondernemen met de Vennootschap met Sociaal Oogmerk*, Gand, Mys et Breesch, 2001, p. 253, n° 290.

134. X. GERARD et A. SOLDAL, *op. cit.*, p. 48.

135. H. LOUVEAUX, *Fiscalité du secteur non marchand*, Bruxelles, Larcier, 2006, p. 28.

professionnels sera attesté en comparant, sur base annuelle, les revenus, suivant le rapport suivant entre:

- d'une part, le total formé par les cotisations, dons et subsides reçus, les bénéfices et profits bruts résultant des opérations de caractère lucratif rentrant dans le cadre de l'objet social des ASBL et autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif, ici visées, ainsi que les produits du placement des fonds sociaux et les rémunérations, salaires, pensions, indemnités, etc., que les membres de cette personne morale perçoivent et cèdent à celle-ci, et ce nonobstant le fait que ces revenus ne seraient pas imposables si la personne morale concernée était assujettie à l'impôt des sociétés;
- d'autre part, les bénéfices et profits bruts résultant de l'exploitation de l'entreprise ou des opérations de caractère lucratif débordant du cadre de l'objet social¹³⁶.

Dès lors que la plus grosse partie des ressources brutes de l'association ou du groupement concerné provient de l'exploitation ou des opérations de caractère lucratif qui débordent du cadre de l'objet social tel que repris dans l'article 181, l'impôt des sociétés est d'application¹³⁷.

- 2° *qui constituent le prolongement ou l'émanation de personnes morales visées au 1°, lorsqu'elles ont pour objet exclusif ou principal, soit d'accomplir, au nom et pour compte de leurs affiliés, tout ou partie des obligations ou formalités imposées à ceux-ci en raison de l'occupation de personnel ou en exécution de la législation fiscale ou de la législation sociale, soit d'aider leurs affiliés dans l'accomplissement de ces obligations ou formalités;* même remarque que pour 1°;
- 3° *qui, en application de la législation sociale, sont chargées de recueillir, de centraliser, de capitaliser ou de distribuer les fonds destinés à l'octroi des avantages prévus par cette législation;*
- 4° *qui ont pour objet exclusif ou principal de dispenser ou de soutenir l'enseignement;* même remarque que pour 1°;
- 5° *qui ont pour objet exclusif ou principal d'organiser des foires ou expositions;* même remarque que pour 1°;
- 6° *qui sont agréées en qualité de service d'aide aux familles et aux personnes âgées, par les organes compétents des Communautés;*
- 7° *qui sont agréées pour l'application de l'article 104, 3°, b, d, e, h à l, 4° et 4°bis, ou qui le seraient, soit si elles en faisaient la demande, soit si elles répondaient à toutes les conditions auxquelles l'agrément est subordonné, autres que celle d'avoir, suivant le cas, une activité à caractère national ou une zone d'influence s'étendant à l'une des commu-*

nautés ou régions ou au pays tout entier. Sont visées sous ce point les associations qui exercent exclusivement leur activité dans le domaine:

- de la recherche scientifique;
- des matières culturelles, principalement les lettres, les arts, les sports, les loisirs, de l'éducation permanente et de l'animation culturelle;
- de l'aide aux personnes déshéritées, handicapées, personnes âgées, mineurs d'âge, indigents et victimes de guerre;
- des entreprises de travail adapté;
- de la conservation de la nature ou de la protection de l'environnement;
- de la conservation ou de la protection des monuments et des sites;
- de l'aide aux pays en voie de développement;
- de l'aide aux victimes d'accidents industriels majeurs;
- du développement durable;
- ou encore de la gestion de refuges pour animaux.

8° *qui sont constituées en application de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations pour autant qu'elles exercent exclusivement une activité de certification au sens de la loi du 15 juillet 1998 relative à la certification des titres émis par des sociétés commerciales et que les certificats qu'elles émettent soient assimilés aux titres auxquels ils se rapportent pour l'application du Code des impôts sur les revenus 1992, en vertu de l'article 13, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de la même loi;* même remarque que pour 1°.

2.3.2.3 Les associations exerçant des activités lucratives autorisées

Le législateur a voulu par l'article 182 CIR permettre aux entités dépourvues de but lucratif d'être imposables à l'IPM par le biais d'une fiction juridique selon laquelle certaines activités exercées par celles-ci, bien que qualifiables de lucratives, ne seront pas considérées comme des opérations revêtant un caractère lucratif au sens fiscal¹³⁸.

L'article 182 du CIR stipule en effet que sont exclues du champ d'application de l'impôt des sociétés, les entités qui ne poursuivent pas un but lucratif et qui ne réalisent que des «opérations isolées ou exceptionnelles [...] [ou] des 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»¹³⁹.

L'article 182 CIR nécessite d'une part que la personne morale concernée agisse sans but de lucre, c'est-à-dire

136. Com. CIR, 181/4.

137. Com. CIR, 181/5.

138. Articles 182 et 220, 3° du CIR.

139. Article 182 du CIR.

ne vise pas à procurer à ses membres un avantage patrimonial (voir *supra*), et d'autre part que ses activités lucratives:

- soient isolées ou exceptionnelles; ou
- consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire; ou
- ne comportent qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou ne mettent pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales;

a) Les opérations lucratives «isolées ou exceptionnelles» de l'activité désintéressée de l'entité

Selon le commentaire administratif, il faut entendre par «opérations isolées ou exceptionnelles», les «*opérations dont la répétition n'est pas suffisamment fréquente pour qu'elles constituent une 'occupation'*»¹⁴⁰. Le caractère non répétitif et non fréquent des opérations doit s'apprécier exercice comptable par exercice comptable¹⁴¹.

b) Les opérations lucratives consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de la mission statutaire.

Il faut entendre par opération consistant dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de la mission statutaire les opérations de placements mobiliers ou immobiliers (y compris la location de biens immobiliers dans le cadre de l'activité sociale) qui seraient censées faire partie de la gestion normale d'un patrimoine privé si elles étaient effectuées par des personnes physiques ou des associations, etc., ne possédant pas la personnalité juridique¹⁴².

c) Les opérations commerciales «accessoires» à l'activité désintéressée de l'entité

L'appréciation par la jurisprudence et la doctrine du caractère accessoire des opérations lucratives d'une personne morale sans but lucratif qui ne se livre pas à une exploitation, peut être résumée ainsi¹⁴³:

- Les opérations constituent un corollaire nécessaire à l'activité principale désintéressée de l'entité morale (critère de corrélation¹⁴⁴);

Ce critère signifie que l'activité industrielle ou commerciale doit être un corollaire nécessaire à l'activité principale désintéressée, c'est-à-dire «*quand cette*

dernière est rendue impossible sans l'exercice de l'activité en question»¹⁴⁵.

- Les opérations sont de moindre importance que l'ensemble de l'activité désintéressée de la personne morale (critère quantitatif¹⁴⁶);

Le Commentaire administratif a développé, à titre d'exemple, deux critères factuels: le nombre de personnes occupées, qui consiste à comparer le nombre de personnes affectées à l'activité à but lucratif et le nombre de personnes affectées à l'activité désintéressée, et l'importance des moyens matériels mis en œuvre, qui consiste à comparer l'importance des moyens matériels mis en œuvre dans l'activité lucrative et l'importance des moyens mis en œuvre dans l'activité désintéressée¹⁴⁷.

- Les statuts prévoient la possibilité, pour l'entité, de se livrer à des opérations à caractère lucratif permettant de soutenir la réalisation de son activité désintéressée (critère relatif à l'objet statutaire);
- La personne morale peut démontrer que, dans les faits, les revenus des opérations de caractère lucratif sont affectés à la réalisation de son objet social désintéressé (critère de l'affectation des revenus à l'objet désintéressé);
- Les statuts prévoient qu'en cas de répartition, l'avoir social de l'entité est affecté à d'autres personnes morales poursuivant un but désintéressé ou d'intérêt général (critère relatif à l'affectation de l'avoir social en cas de répartition).

d) Les opérations ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales

Bien qu'il existe une controverse sur le sujet, certains auteurs estiment qu'une entité peut utilement défendre un assujettissement à l'impôt des personnes morales si, tout en ne poursuivant aucun but lucratif, elle n'applique pas de méthodes industrielles ou commerciales pour la mise en œuvre de ses opérations lucratives. La conjonction «ou» utilisée au troisième alinéa de l'article 182 implique la réunion de deux conditions relatives aux activités lucratives exercées. Ainsi, «*une entité sans but lucratif échappe à l'impôt des sociétés soit si elle ne se livre qu'accessoirement à des opérations industrielles, commerciales ou agricoles, soit si elle ne met pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales*»¹⁴⁸. Une partie impor-

140. Com. CIR 182/2.

141. *Ibidem*.

142. Com. CIR, n° 182/3.

143. R. HENDRICE, X. GERARD, *op. cit.*, p. 44 à 61.

144. Com. CIR 182/11: l'activité peut être accessoire lorsqu'elle «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».

145. Com. CIR 182/11.

146. Com. CIR 182/12. On peut, à titre d'exemple, prendre en considération comme critères quantitatifs: le nombre de personnes occupées ou encore l'importance des moyens matériels mis en œuvre.

147. Com. CIR 182/13.

148. X. GERARD et A. SOLAI, *op. cit.*, p. 66.

tante de la doctrine, principalement francophone, défend cette approche¹⁴⁹.

L'autre approche, défendue principalement par S. VAN CROMBRUGGE et D. DESCHRIJVER, prône au contraire le caractère cumulatif des conditions prévues à l'article 182, 3^o¹⁵⁰. L'administration rejoint cette position tout à son avantage¹⁵¹.

La jurisprudence, également divisée, ne sera d'aucun secours. Ainsi, dans l'arrêt Oxfam, la Cour d'appel de Bruxelles va confirmer le caractère alternatif des dispositions permettant l'assujettissement à l'impôt des personnes morales¹⁵². La Cour d'appel de Mons confortera cette position¹⁵³, alors qu'au contraire, la Cour d'appel d'Anvers estimera que le chiffre d'affaires important réalisé par une cafétéria en dehors des heures de l'activité désintéressée est suffisant à justifier un assujettissement, sans chercher à savoir si elle recourt à des méthodes industrielles ou commerciales.¹⁵⁴

L'existence ou non de méthodes industrielles ou commerciales s'avère être une question de fait, évaluée selon la perception du juge. D'une manière générale, les cours et tribunaux ont tendance à prendre, comme point de départ, qu'une entité met en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales lorsqu'elle fonctionne avec un but économique, une organisation ou une stratégie, et qu'elle utilise des méthodes de gestion essentiellement fondées sur les notions de charges, de produits et de rentabilité¹⁵⁵.

Ensuite, l'appréciation factuelle du juge se fonde généralement sur les critères énumérés par le Commentaire administratif: la façon dont est faite la publicité, les méthodes de vente et de distribution utilisées, la nature des revenus obtenus, la nature de la clientèle, le personnel occupé, la façon dont les opérations sont financées.

2.3.3 Conclusion

Il est possible de résumer les conditions d'assujettissement à l'impôt des personnes morales d'une association sans but lucratif de la sorte: une association sera imposable à l'impôt des personnes morales si:

- elle n'exerce pas d'activités lucratives ou ne poursuit pas une exploitation;

- elle est visée parmi les entités indubitablement exonérées de l'article 180;
- son activité principale ou exclusive appartient à la liste des domaines privilégiés établie à l'article 181;
- elle exerce des occupations lucratives, mais celles-ci sont limitées:
 - à des opérations isolées ou exceptionnelles;
 - au placement des fonds récoltés dans l'exercice de la mission statutaire;
 - à des 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.

Dans les autres hypothèses, tout particulièrement si l'association ou la société à finalité sociale a été créée en vue de procurer à ses membres un avantage personnel, elle sera assujettie à l'impôt des sociétés.

2.4 Un point de comparaison supplémentaire: brève présentation du régime des Pays-Bas

Comme indiqué dans la présentation générale du régime, il n'existe pas, en droit néerlandais, d'impôt spécifique frappant les associations ne poursuivant pas un but lucratif. Dès lors, l'assujettissement d'une association à l'impôt se fera via l'imposition de ses bénéfices commerciaux à l'impôt des sociétés.

La loi néerlandaise prévoit expressément cette imposition en établissant que «*stichtingen en verenigingen zijn voor de vennootschapsbelasting belastingplichtig indien en voorzover zij een onderneming drijven*»¹⁵⁶.

Pour différencier ce qui constitue la partie relevant de l'exercice de l'activité non lucrative de celle relative à l'accomplissement d'activités commerciales, la doctrine et la jurisprudence ont développé trois critères:

- 1) la participation au circuit économique: une entreprise participe au circuit économique en proposant un bien ou un service développé par elle-même qu'elle propose à des tiers. Ainsi, une association qui se limitera à prester des services à ses membres ne pourra être considérée comme participant au circuit économique. Deux affaires, certes contradictoires, méritent d'être présentées:

149. L. SIMONET et M. ELOY, "Le régime fiscal des associations sans but lucratif et de certains autres groupements et institutions", *J.T.*, 1977, p. 407; TH. ASCHRIFF, "Les A.S.B.L. exerçant une activité économique et le droit fiscal", *op. cit.*, p. 450; X. PARENT, "L'assujettissement à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales et les principales conséquences", in *ASBL, fondations et associations internationales*, Bruges, La Charte, 2004, p. 466; TH. AFSCHRIFF et M. DAUBE, *op. cit.*, p. 213.

150. Voy. not. S. VAN CROMBRUGGE, "Naar een hervorming van het fiscale stelsel van V.Z.W.'s?", in *X, Recht zonder omwegen – Fiscale optellen aangeboden aan Prof. Dr. J.-J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75^{ste} verjaardag*, Gent, Larcier, 1999, p. 238; S. VAN CROMBRUGGE, "De fiscale aspecten van de V.Z.W.", *A.J.T.-Dossier*, 1994-1995, p. 15; D. DESCHRIJVER, *V.Z.W. & belastingen*, Kalmhout, Biblio, 2005, p. 115.

151. Com. CIR, n° 181/7; Rapport fait au nom de la commission des finances par M. ANDRÉ, *Doc. Parl.*, sess. ord. 1975-76, n° 925, p. 16.

152. Bruxelles, 21 juin 2006, *Cour. fisc.*, 2006, n° 638.

153. Mons, 17 mai 1996, *F.J.F.*, 1996, n° 200.

154. Anvers, 9 juin 1998, *F.J.F.*, 1998, n° 250.

155. R. HENDRICE, X. GERARD, *op.cit.*, p. 61 à 67.

156. M.J.R. KYT, P.P.S.C. TIELEMANS, J.M. DE VREEDE ET A.M. ELZAS, *Fiscale aspecten bij verenigingen en stichtingen*, Holland Van Gijzen publicaties, Rotterdam, 2011, p. 17.

- a) la première, qui est présentée dans l'étude de KIJT et consorts: une fondation était active dans le secteur de la formation universitaire, et informait un petit cercle de membres des conférences et formations qu'elle organisait; au sein de ce cercle étaient distribués un guide d'étude avec les numéros de téléphone des personnes de contact et les formulaires de participation; des tiers pouvaient participer aux séminaires; enfin un diplôme était octroyé à la fin de la formation, qui se poursuivait et se clôturait dans une université; dans cette hypothèse, la Cour a considéré qu'il y avait bien participation au circuit économique¹⁵⁷;
- b) la seconde, qui a trouvé un écho marqué dans la doctrine, est relative à une association qui possédait un nombre limité de membres et pour laquelle les conditions d'adhérence étaient ciblées, qui ne prestait qu'en faveur de ses membres, en échange de quoi ceux-ci étaient tenus de verser une cotisation annuelle; pour cette association, la Cour d'Amsterdam a estimé que l'activité de l'association ne permettait pas de considérer qu'elle était redevable à l'impôt des sociétés. C'est la première fois qu'un arrêt reconnaissait l'existence d'un cercle limité de membres et son impact sur l'assujettissement à l'impôt des sociétés¹⁵⁸.
La limite est donc parfois mince entre la participation ou non au circuit économique.
- 2) Une organisation durable du capital et du travail: ce critère fait clairement référence aux structures mises en place par l'association. Dans la mesure où l'affectation du capital et des moyens humains est relative à l'accomplissement de la mission désintéressée, et que les biens de l'association sont simplement administrés de manière passive, il n'y pas d'organisation durable du capital et du travail en vue de l'exercice d'activités commerciales. Ainsi, avant un revirement de jurisprudence, il était considéré que la gestion passive de fonds pouvait être considérée comme une activité n'impliquant pas l'existence d'une entreprise¹⁵⁹. Pour être considérée comme exerçant en tant qu'entreprise, il faudra donc que l'association ait affecté des capitaux et des travailleurs à l'exercice d'activités qui participent au secteur économique et qui poursuivent un but de lucre ou entrent en concurrence avec des entreprises commerciales.
- 3) L'existence d'un but de lucre: comme pour la Belgique, le but de lucre sera un élément clé dans l'assujettissement à l'impôt des sociétés pour une as-

sociation néerlandaise. Comme abordé dans la présentation du régime général hollandais, il n'est pas permis d'avoir un objet associatif indiquant une visée de profit pour ses membres¹⁶⁰. Certaines associations précisaient donc qu'elles exerçaient une certaine activité sans but de lucre, mais finissaient systématiquement chaque exercice avec un bénéfice d'exploitation¹⁶¹. La jurisprudence ne fut pas dupe et substitua donc à l'objet statutaire l'activité effective de l'association pour estimer si l'association poursuivait un but de lucre¹⁶². La destination des fonds récoltés au travers des activités commerciales ne semble pas être un élément faisant balancer les cours vers un non-assujettissement¹⁶³; tout au plus, le législateur a-t-il été sensible en permettant la déduction à titre de frais de certains versements en faveur de l'activité bénéficiant au public¹⁶⁴. La constitution d'une réserve pour réaliser des investissements n'avait également pas été reçue comme motif par la jurisprudence pour considérer l'absence d'un but de lucre¹⁶⁵ (mais est aujourd'hui permise par le législateur dans certains secteurs). Il en va de même pour un club de football qui réalisait des bénéfices en vendant ses joueurs les plus expérimentés, pour les réinvestir dans la formation des jeunes, activité qui a été reconnue poursuivre un certain appât du gain (*winststreven*)¹⁶⁶. On le voit donc, la destination des bénéfices via des activités lucratives n'est que très marginalement prise en compte par les cours et tribunaux néerlandais, qui préfèrent se concentrer sur les circonstances d'exercice de l'activité pour estimer la présence d'un but de lucre.

- 4) Le critère de concurrence: ce dernier critère est en fait alternatif à la poursuite d'un but de lucre et est prévu dans la loi relative à l'impôt des sociétés¹⁶⁷. Une association sera assujettie à l'impôt des sociétés si, en plus des deux premiers critères, elle concurrence des entreprises commerciales. La concurrence est présentée de la sorte en doctrine: «*Van concurrentie is sprake indien de werkzaamheid ten koste gaat of kan gaan van de omzet van normaal belaste ondernemingen*».

Pour résumer, on peut donc dire que seront impossibles à l'impôt des sociétés les associations qui sont intégrées dans le circuit économique via la proposition de biens ou de services à des tiers et qui affectent à ces activités de manière durable des moyens financiers ou matériels et humains, dans une visée de pro-

157. *Ibidem*, p. 18.

158. Arrêt de la Hof Amsterdam, 1^{er} avril 2009, affaire n° 07/00808, *V-N*, 2008/11.2.1.

159. Arrêt du Hoge Raad du 26 janvier 2000, affaire n° 35 043, *BNB*, 2000/213.

160. Burgerlijk Wetboek, Boek 2, art. 26.

161. J.L. VAN DE STREEK, *op.cit.*, p. 31.

162. Arrêt du Hoge Raad du 29 juin 1955, affaire n° 12 383, *BNB*, 1955/299; Arrêt du Hoge Raad du 12 février 1986, affaire n° 23 245, *BNB*, 1987/188.

163. J.L. VAN DE STREEK, *op.cit.*, p. 31.

164. Wet op vennootschapsbelasting 1969, article 9.

165. Arrêt du Hoge Raad du 6 décembre 1989, affaire n° 25 889, *BNB*, 1990/91. Voy. toutefois *supra* la nouvelle mesure instaurée pour 2012 en faveur des associations actives dans le secteur culturel.

166. Arrêt du Hoge Raad de 2008, *loc. cit.* in M.J.R. KYT, P.P.S.C. TIELEMANS, J.M. DE VREEDE ET A.M. ELZAS, *op. cit.*, p. 17.

167. Wet op vennootschapsbelasting 1969, article 4.

fit, ou qui concurrencent les entreprises du secteur.

2.5 Commentaire comparatif en matière de critères d'assujettissement

On ne peut que constater une nouvelle fois, le système belge, disposant d'un impôt autonome pour les organismes poursuivant un but non lucratif, fait figure d'exception par rapport aux régimes mis en place par nos voisins. L'enjeu de l'assujettissement pour les associations belges n'est donc pas le même que pour leurs homologues britanniques, français et néerlandais. En effet, l'impôt des personnes morales permet une réduction importante du nombre de revenus frappés par l'impôt, mais il n'offre pas, comme c'est le cas dans les quatre autres pays, une exonération complète de l'ensemble des revenus.

Les critères d'assujettissement, ou plutôt d'exonération, restent assurément la pierre angulaire de l'ensemble des régimes étudiés quand il s'agit d'imposition d'organismes dont la forme juridique laisse à penser qu'ils ne poursuivent pas un but lucratif. L'ensemble des législations semblent laisser transparaître de la part des législateurs une crainte que des personnes morales qui exercent en fait des activités commerciales ne soient autorisées à bénéficier des exonérations prévues. Des critères, plus ou moins stricts, encadrent les organisations qui s'autorisent à prétendre à de telles exonérations.

Le premier critère qui revêt de manière certaine le poids le plus grand dans l'ensemble des régimes, pour les trois pays, est l'exercice d'activités lucratives. Sitôt que l'entité à finalité désintéressée poursuit de telles activités, elle va être considérée comme suspecte. Ce sera tout particulièrement le cas pour le régime néerlandais, ou encore pour le régime belge.

La législation belge propose un régime d'analyses poussées des activités commerciales exercées, entraînant l'imposition des associations qui exercent des activités commerciales régulières et dans un but de profit, ou encore s'adonnent à une exploitation. Cette notion d'exploitation ne peut qu'être rapprochée de celle en vigueur aux Pays-Bas, à savoir l'*onderneming* (traduite par entreprise). Dans les deux cas, les associations qui mettraient en place une activité entrepreneuriale ou une exploitation se verraient imposées à l'impôt des sociétés. Certains des critères utilisés pour en attester la présence ou l'absence sont également identiques, notamment la présence de méthodes industrielles et commerciales, qui se traduit dans le régime hollandais par l'organisation durable des capitaux et moyens humains.

Les Pays-Bas recourent également à une analyse concurrentielle pour apprécier l'existence d'une entreprise dans le chef d'une association; cette méthode se retrouve également dans la législation française, qui

réalise pour sa part une analyse de l'activité de l'association à faire pâler un juriste spécialisé en droit de la concurrence, en procédant, pour déterminer si l'association constitue réellement une concurrence pour des personnes morales actives dans le secteur en question, à une revue du prix, du public visé, du produit et de la publicité qui en est faite.

Le Royaume-Uni, comme il sera précisé plus en détails dans la partie suivante, se distingue quelque peu. Pour bénéficier d'une exonération d'impôt, admissible via la reconnaissance du statut de *charity*, celle-ci devra remplir des conditions qui se rattachent plus étroitement aux organes qu'elle utilise qu'aux activités réellement exercées. Ainsi, la condition première sera que l'association soit active dans un domaine privilégié présentant un intérêt public, condition dont l'impact en droit belge reste discuté en doctrine. Les Pays-Bas, dans une jurisprudence récente, autorisent une association à bénéficier de l'exonération en raison du fait que les services sont offerts à un nombre limité de personnes.

Pour bénéficier de l'exonération prévue, l'association anglaise doit encore s'adjoindre les services de dirigeants qui possèdent l'honorabilité et les compétences requises à l'exercice de cette fonction. Une condition relative au management est également applicable en France, où la réglementation prévoit que la gestion de l'administration doit être désintéressée, ce qui implique que la rémunération devra être proportionnelle aux prestations effectives, décidée en toute transparence et enregistrée dans des comptes qui seront audités de manière indépendante. Afin d'éviter tout débordement, la législation française établit des plafonds, tant pour le nombre de personnes pouvant être rémunérées que pour la hauteur des rétributions qu'elles sont autorisées à percevoir.

Si l'objectif des deux législateurs peut paraître similaire, une différence peut toutefois être perçue: la France veille principalement à éviter que des rémunérations disproportionnées soient versées à des dirigeants, et dès lors dénaturent la poursuite d'une activité désintéressée par des coûts de gestion importants; le Royaume-Uni s'attache plus particulièrement à prévenir l'utilisation de l'association à des fins personnelles par les gérants, voire une éventuelle fraude fiscale.

La Belgique pour sa part ne fait aucun cas de l'administration des associations, une importance prédominante étant accordée aux activités commerciales accomplies, à l'inverse du Royaume-Uni qui ne sous-tend pas le bénéfice de l'octroi du statut fiscal de *charity* au non-accomplissement d'activités commerciales. Cette particularité est inhérente au système anglais: en plus des critères généraux évoqués dans la présente partie, chaque revenu normalement imposable à l'impôt des sociétés fera l'objet d'une analyse

individuelle, qui conduira, dans la mesure où il est réalisé et utilisé à la réalisation de la visée sociale désintéressée, à son exonération ou, au contraire, à son imposition à l'impôt sur les revenus, malgré que l'association remplisse les conditions susvisées.

La Belgique apparaît donc comme le pays où les critères permettant de bénéficier du régime de faveur réservé aux organismes ne poursuivant pas un but lucratif sont très étroits, se centralisant principalement sur les activités économiques réalisées par l'entreprise. A l'inverse, le Royaume-Uni adopte des conditions d'octroi du régime d'exonération qui ne font que peu de cas des activités commerciales de l'association, au prix toutefois d'une analyse individuelle de chaque revenu lors de la détermination de la base imposable à l'impôt sur les revenus. La France et les Pays-Bas prennent en compte les deux, sur base d'un cadre législatif strict et complet pour la France, en s'appuyant plus largement sur l'interprétation jurisprudentielle pour les Pays-Bas.

3 La base imposable

3.1 Le Royaume-Uni

Les associations britanniques sont normalement imposables sur l'ensemble de leurs revenus. Toutefois, en raison de l'exonération fiscale prévue par le Finance Act 2010, une grande majorité des associations sont directement exemptées de paiements d'impôts directs¹⁶⁸. Celle-ci est d'ailleurs rappelée aux sections 480 à 482 du Corporate Tax Act 2010 et aux sections 526 et 527 du Income Tax Act 2007.

Le système anglais, pour accorder une exemption, s'articule autour de deux principes: le principe de la source de revenus et le principe de son utilisation. Le premier veut que l'exemption va dépendre de la manière dont est obtenu le revenu par l'association; le second, qu'il y aura une correction de cette exemption si les revenus sont utilisés à des fins non charitables.

Les conditions d'exemption et les exceptions qui s'appliquent dépendront donc de la nature du revenu et des circonstances dans lesquelles il est obtenu. Le nombre des différents revenus que peut recevoir une association est important. Nous ne reprenons dès lors que les revenus les plus fréquents ou les plus spécifiques au secteur du non for profit.

Pour que l'association puisse bénéficier de l'exemption de ses revenus, peu importe leur nature, mais ceux-ci doivent être utilisés dans l'intégralité pour réaliser l'objet désintéressé (*only applied for charitable purposes*). La jurisprudence anglaise regorge d'exemples de toutes sortes de revenus qui ne sont pas utilisés à cette fin. Ce sera notamment le cas lorsque les montants sont dépensés d'une manière qui n'est pas autorisée par les statuts de l'entité¹⁶⁹, pour faire des dons à une société poursuivant un but lucratif¹⁷⁰ ou encore pour bénéficier à une petite classe d'individus (ce qui s'oppose à l'idée de *public benefit*)¹⁷¹. Les revenus qui seraient soustraits illégalement à l'association ou les *ex-gratia payments* (paiement effectué en faveur de la *charity* elle-même¹⁷²) pourront par contre être considérés comme dépensés en faveur de la visée désintéressée.

Les zones d'ombre restant nombreuses, l'association ou son conseiller fiscal souhaitant assurer sa position quant à une dépense encourue pourra introduire une demande de décision auprès de l'administration.

Remarquons toutefois qu'un bénéfice qui resterait non investi devrait être considéré comme n'étant pas dépensé dans un but désintéressé¹⁷³. Enfin, un revenu qui serait investi ou dépensé *for charitable purposes* pour partie ne serait exonéré que pour cette partie, l'autre restant imposable.

3.1.1 Les revenus spécifiques aux charities

Les règles comptables anglaises veulent que tout versement volontaire soit inclus dans les comptes de l'entité qui le reçoit¹⁷⁴. Toutefois, celui-ci n'est pas considéré aux fins fiscales comme un revenu et n'est donc pas sujet à l'impôt. Cette exonération est rappelée tant dans la jurisprudence que dans les législations subséquentes¹⁷⁵.

L'exemption subsiste également pour les libéralités qui ouvrent le droit à des incitants fiscaux, dont on pointera tout particulièrement deux mesures: les Gifts Aids payments qui ouvrent un droit à réduction du taux à l'impôt des personnes physiques pour le donateur personne individuelle, et les versements par des sociétés.

Les contreparties versées en échange de dons, dans la mesure où elles sortent de ce qui peut être considéré comme raisonnable, seront imposables en raison du

168. J.-P. DA COSTA et R. MOTAZEDI, "Charitable Incorporated Organisations: A Guide to establishing your charity as a CIO", *op. cit.*, p.??

169. *Nuffield v IRC* 28 TC 479.

170. *Simpson v HMRC* (2009), STC SCD 732 (Ecosse).

171. *IRC v Educational Grants Association* 44 TC 93; *Weber's Charitable Trust v IRC*, 21 TC 137. Dans ce dernier cas, la *Charity* dépensait les revenus qui lui étaient versés exclusivement en faveur des employés d'une grande entreprise de fabrication d'électroménagers.

172. J. KESSLER et H. BROWN citent à titre d'exemple les pensions complémentaires qui seraient versées aux travailleurs de l'association (*Taxation of Charities and Non-Profit Organisation*, 8^{ème} ed.: 2011/2012, Oxford, Key Haven, 2011, p. 4/42).

173. *Ibidem*.

174. Income Taxes (Trading and Other Income) Act 2005, s. 9.

175. *Graham v. Green*, 9 TC 309; *Stedford v Below*, 16 TC 505; Miscellaneous Income, directive BIM80101 de l'administration.

non-respect de la règle d'affectation des dépenses (*applied for charitable purposes*).

3.1.2 Les revenus de produits d'investissement

Les Income Tax Act 2007 et Corporate Tax Act 2010 prévoient l'exemption de dix catégories de revenus, parmi lesquelles les plus importantes sont les dividendes, les intérêts et les paiements annuels. Il n'en reste pas moins que les investissements générateurs de ces revenus doivent être effectués dans un but de réalisation de l'objectif désintéressé de l'association.

Les lignes directrices de l'administration ont donc détaillé différents investissements qui peuvent être qualifiés comme dépenses visant la réalisation de la mission philanthropique de l'association¹⁷⁶.

Les investissements qualifiants¹⁷⁷:

- les investissements prévus par le Trustee Investment Act 1961¹⁷⁸;
- les investissements dans des fonds communs de placement à but non lucratif (Charity common investment fund) ou plan similaire;
- les investissements fonciers;
- les parts et obligations des sociétés cotées;
- les dépôts bancaires, autres que ceux qui sont part d'un arrangement de mise à disposition ultérieure à une personne désignée;
- tout autre investissement réalisé dans l'intérêt de la *charity* et non à des fins fiscales.

Les prêts répondant aux prescriptions légales sont¹⁷⁹:

- les prêts à d'autres *charities* en vue de la réalisation de leur objet social désintéressé uniquement;
- les prêts accordés à un bénéficiaire de la *charity* et réalisés comme moyen tendant à la réalisation de l'objectif désintéressé de l'association;
- l'argent placé en compte courant;
- tout autre prêt réalisé dans l'intérêt de la *charity* et non dans un but fiscal.

L'administration reconnaît elle-même que la formulation 'les investissements ou les prêts réalisés dans l'intérêt de la *charity*' peut induire une connotation commerciale. Le but est néanmoins que le prêt ou l'investissement ne soit pas détourné au profit de tiers. Dès lors, l'administration se réserve le droit de deman-

der des renseignements complémentaires pour tout investissement ou prêt qui ne revêtirait pas un taux d'intérêt de marché, qui serait réalisé sans des garanties suffisantes du débiteur ou qui ne serait pas formalisé dans un contrat¹⁸⁰.

L'association étant exonérée d'impôt, dans l'hypothèse où une retenue à la source a été prélevée par l'organisme payeur, la *charity* peut en demander remboursement¹⁸¹.

3.1.3 Les revenus immobiliers

La section 485 du Corporate Tax Act de 2010 prévoit: «*Income which is chargeable to corporation tax under Part 4 of Corporate Tax Act 2009 (revenus immobiliers) is not taken in account in calculating total profits so far as:*

- *it arises in respect of rents or of other receipts from an estate, interest or right over land, and*
- *the estate, interest or right is vested in any person for charitable purposes.*¹⁸²»

Une exonération similaire est prévue dans le Income Tax Act 2007 pour les *charities* qui ne sont pas actives sous forme sociétaire¹⁸³.

Les transactions sur biens immobiliers, dans la mesure où elles poursuivent un objectif spéculatif exclusif au sens de la loi anglaise¹⁸⁴, ne bénéficient pas de l'exonération et sont donc taxables à titre de plus-values (v. *infra*).¹⁸⁵

A l'inverse, lorsque des biens sont détenus par l'association comme actifs (impliquant dès lors leur enregistrement comme immobilisations de longue durée), la plus-value réalisée sera exonérée, toujours sous condition qu'elle soit affectée à la réalisation de l'objectif désintéressé de l'association¹⁸⁶. Cette exonération d'impôt ne trouvera pas à s'appliquer si l'association est intéressée, même partiellement, dans l'utilisation ou l'investissement réalisé dans le bien après la transaction¹⁸⁷. Pour l'application de ces dispositions, il importe peu que le bien soit situé au Royaume-Uni ou à l'étranger¹⁸⁸.

176. HMRC, "Charities Guidelines, Annex III – Qualifying Investments and Loans", www.hmrc.gov.uk.

177. Income and Corporation Taxes Act 1998, Schedule 20, point 10.

178. Nous renvoyons le lecteur au document en question qui élabore de nombreuses règles en matière d'investissement.

179. Income and Corporation Taxes Act 1998, Schedule 20, point 11.

180. HMRC, "Charities Guidelines, Annex III – Qualifying Investments and Loans", www.hmrc.gov.uk.

181. Income Tax Act 2007, s. 832(5). Nous renvoyons à KESSLER et BROWN pour l'intéressant débat sur le problème de l'affectation de la retenue non perçue effectivement, alors que c'est justement sa dépense qui donne droit à l'exonération d'impôt (*op.cit.*, p. 4/28).

182. Corporate Tax Act 2010, s. 485.

183. Income Tax Act 2007, s. 531.

184. Voy. la s. 819 du Corporate Tax Act pour les conditions légales. Parmi celles-ci, il convient que l'acquisition ait été réalisée dans le but exclusif de réaliser un gain sur le bien immobilier, via la cession de celui-ci ou d'une partie de celui-ci.

185. Pour les *incorporated charities*, s. 531 et s.819, du Corporate Tax Act 2012 et les s. 531 et 752 du Income Tax Act pour les *unincorporated charities*.

186. S. 256 Taxation of Chargeable Gains Act 1992. HMRC, "Charities Guidelines, Annex I – Taxes Exemptions for Charities", www.hmrc.gov.uk.

187. *Ibidem*.

188. *Ibidem*.

3.1.4 Les bénéfices provenant d'activités commerciales

Durant de nombreuses années, les *charities* ont soutenu que leurs activités qui s'apparentent à des activités commerciales ne devaient pas être regardées comme telles, à savoir comme des actes de commerce, argumentant que leur objectif était désintéressé et non commercial, qu'elles ne réalisaient pas des 'bénéfices' mais bien des 'surplus' sur leurs rentrées par rapport à leurs dépenses, et que les profits étaient affectés à la réalisation de l'objectif social et non au bénéfice de la personne qui accomplit l'acte¹⁸⁹.

Aucune décision jurisprudentielle n'est néanmoins venue confirmer cette position, confirmant qu'une association anglaise pourrait donc réaliser des bénéfices commerciaux¹⁹⁰.

Une association peut bénéficier de plusieurs exemptions pour les activités commerciales qu'elle exerce:

- 'primary purpose' trading exemption;
- exemption pour les bénéfices découlant de l'activité exercée par les bénéficiaires de l'association;
- 'small trading' exemption;
- exemption pour les produits des collectes de fonds;
- exemption pour les bénéfices réalisés via des loteries de charité¹⁹¹.

L'ensemble des revenus générés visés par ces dispositions, en plus de satisfaire aux conditions d'origine présentées dans le paragraphe suivant, devront impérativement être dépensés en vue de la réalisation de l'objet désintéressé ou action publique entrepris par l'association¹⁹².

Primary purpose trading exemption

La législation anglaise prévoit la *primary purpose trading exemption*, en faveur des activités commerciales qui contribuent directement à un ou plusieurs des objets désintéressés poursuivis par l'association¹⁹³.

Deux questions sont soulevées par cette exonération: quels sont les objectifs principaux d'une association, et quelles sont les activités commerciales qui soutiennent directement leur accomplissement?

La notion d'objectif principal renvoie en fait à l'objet social ou associatif poursuivi par l'entité. Ainsi,

comme le soulignent J.-P. DA COSTA et R. MOTAZEDI, «*charity's objectives are outlined in its trust deed, constitution or governing document*».¹⁹⁴

Les revenus découlant d'activités commerciales qui soutiennent donc directement l'accomplissement de cet objectif peuvent bénéficier de l'exemption d'impôt. L'administration fiscale anglaise précise que ces activités sont celles qui contribuent, de manière directe, en raison de leur accomplissement, à la réalisation de l'objectif social¹⁹⁵. Sont mentionnés à titre illustratif: les frais d'admission à une exposition d'art demandés par une galerie d'art, la vente de tickets pour assister à une pièce de théâtre, ou encore le paiement qui est effectué lors de prestations de soins dans un hôpital¹⁹⁶.

Si l'activité commerciale menée a bien un objectif désintéressé, mais ne concorde pas avec l'objet de l'entité qui l'exerce, un impôt pourra être appliqué. Si l'activité est exercée partiellement en vue de l'accomplissement de l'objet associatif, les résultats doivent être ventilés et les deux parties de l'activité considérées comme des commerces distincts. J. KESSLER et H. BROWN citent à titre exemplatif: «*a shop in an art gallery or museum which sells a range of goods, some of which related to a primary purpose of the charity (i.e. education and the preservation of property for the public benefit e.g. direct reproduction of exhibits and catalogues), and some of which are not (e.g. promotional pens, mugs, tea towels, staps, etc.)*»¹⁹⁷.

L'exemption offerte pour les activités commerciales ayant un lien direct avec le ou les objets de l'association peut également être étendue aux activités auxiliaires. On entend par là les activités qui sont exercées comme soutien, dans le cadre de l'accomplissement d'un *primary purpose trade*. Elles ne constituent donc pas une catégorie distincte, mais «*contributes indirectly to the successful furtherance of the purposes of the charity*»¹⁹⁸. Les directives administratives considèrent que participent indirectement à la réalisation des visées de la *charity*: la vente de livres aux étudiants par une école ou un collège, la vente d'en-cas et de boissons aux spectateurs d'un théâtre, ou encore la vente de linge de maison, d'ustensiles de toilette et de fleurs aux patients et à leurs visiteurs par un hôpital¹⁹⁹.

189. J. KESSLER et H. BROWN, *op. cit.*, p. 8/43.

190. *Ibidem*; *Royal Agricultural Society of England v Wilson*, 9 TC 62; *Brighton v Collège*, 10 TC 213.

191. HMRC, Detailed Guidances Notes, Annex IV – Taxes exemptions, www.hmrc.gov.uk, § 12.

192. *Ibidem*.

193. Charity Commission's Guidelines 35, § C2, www.charity-commission.gov.uk.

194. J.-P. DA COSTA et R. MOTAZEDI, *op. cit.*, p. 18. Les documents constitutifs sont constitués principalement du Memorandum of Association et des Articles of Associations or Constitution.

195. HMRC, Detailed Guidances Notes, Annex IV – Taxes exemptions, www.hmrc.gov.uk, § 12.

196. *Ibidem*.

197. J. KESSLER et H. BROWN, *op. cit.*, p. 8/17.

198. Charity Commission's Guidelines 35, § C2, www.charity-commission.gov.uk.

199. HMRC, Detailed Guidances Notes, Annex IV – Taxes exemptions, www.hmrc.gov.uk, § 13.

L'exemption en faveur des revenus générés par les bénéficiaires

Cette exemption en faveur des bénéfices est l'héritage de l'ancien régime, où seule celle-ci existait. Ces cas d'application à l'heure actuelle sont très limités, car les activités commerciales tombent dans leur grande majorité dans le champ de la *primary purpose exemption*²⁰⁰. Elle permet donc l'exonération des revenus générés par l'activité commerciale accomplie par les bénéficiaires de l'action de la *charity*²⁰¹.

On précisera néanmoins que le travail réalisé par les bénéficiaires, pour bénéficier de l'exonération, devra être accompli en raison de ses bienfaits thérapeutiques, curatifs ou éducatifs, et qu'il conviendra, comme pour toutes les exemptions des revenus d'activités commerciales présentées, que les fonds soient réinvestis en vue de la réalisation de l'objet social²⁰².

L'exonération trouvera à s'appliquer pour une ferme qui est exploitée par des étudiants d'une école d'architecture, dans le cas d'un restaurant tenu par des étudiants qui suivent des cours de cuisine en parallèle, ou encore lors de la vente par des personnes handicapées de produits qu'elles ont réalisés au sein de la *charity* dont elles sont bénéficiaires²⁰³.

Lorsqu'une partie du travail est effectuée par des personnes qui ne sont pas bénéficiaires de l'action de l'association, l'exonération restera d'application dans la mesure où les personnes bénéficiaires réalisent la majeure partie du travail. Il en sera de même si les bénéficiaires sont liés par un contrat de travail avec l'association, ou s'ils sont devenus membres de celle-ci²⁰⁴.

'Small trading' exemption

La '*small trading*' exemption, que nous traduirons par l'exemption pour petits commerces, a été introduite en 2000. Elle vise les profits qui sont réalisés par une *charity* et qui ne tombent pas sous un des autres chefs d'exemption.

Des conditions sont à nouveau établies par les Corporate Tax Act 2010 et Income Tax Act 2007²⁰⁵:

- le chiffre d'affaires total annuel provenant de toutes les activités exercées par la *charity* n'excède pas la limite maximale annuelle; ou
- si le chiffre d'affaires excède la limite maximale,

l'association avait l'attente raisonnable que ce ne serait pas le cas; et

- les profits sont utilisés exclusivement en vue de la réalisation de l'objet associatif.

Les limites annuelles établies par la législation anglaise sont les suivantes:

Ressources totales de l'association	Chiffre d'affaires maximal autorisé
Jusqu'à 20.000 GBP	5.000 GBP
De 20.001 à 200.000 GBP	25 % du montant total des ressources
Au-delà de 200.000 GBP	50.000 GBP

Pour estimer cette limite, il y a lieu d'entendre par ressources totales perçues par l'association l'ensemble des recettes de la *charity* pour une année, toutes sources confondues (dons, legs, investissements immobiliers, ensemble des recettes des activités commerciales exonérées ou non, etc.), calculées conformément aux principes comptables en vigueur pour les associations.

Enfin, un test est également mis en place pour estimer si l'association pouvait raisonnablement et légitimement s'attendre à ce que le bénéfice ne dépasse pas la limite légale, quand c'est le cas.

Ce test vise à tester deux cas de figure: soit que l'association s'attendait à ce que ses recettes provenant d'activités commerciales non exonérées soient moins élevées pour l'exercice comptable en question, soit que l'association prévoyait des rentrées totales supérieures à ce qu'elles furent réellement²⁰⁶.

A cette fin, l'administration fiscale va prendre en compte un faisceau d'indices, tels que les minutes des réunions durant lesquelles ces sujets sont discutés, les projections financières et *business plans* ainsi que les comptes annuels des années précédentes. Elle va également s'appuyer sur les circonstances de fait, comme une chute ou une augmentation soudaine des ventes alors que l'association exerce cette activité depuis de nombreuses années, ou au contraire une nouvelle activité de l'association dont les résultats sont supérieurs aux projections, ou encore un important don auquel s'attendait l'organisation, et qu'elle n'a pas reçu²⁰⁷.

Une association avertie pourra donc prévoir à son ordre du jour la discussion des points en question et

200. Les deux seuls arrêts de jurisprudence se rapportent aux années 20: *IRC v Glasgow Music Festival Association*, 11 TC 154; *Convent of the Blessed Sacrement, Brighton v IRC*, 18 TC 76.

201. Income Tax Act 2007, s. 525 et Corporate Tax Act 2010, s. 479.

202. HMRC, Detailed Guidance Notes, Annex IV – Taxes exemptions, www.hmrc.gov.uk, § 13.

203. *Ibidem*.

204. HMRC, Detailed Guidance Notes, Annex IV – Taxes exemptions, www.hmrc.gov.uk, § 17.

205. Corporate Tax Act 2010, ss. 480 à 482 et Income Tax Act 2007, ss. 526 à 528.

206. HMRC, «Detailed Guidance Notes, Annex IV – Taxes exemptions», www.hmrc.gov.uk, § 22.

207. *Ibidem*.

se réserver les preuves suffisantes pour établir les écarts par rapport à son planning financier.

L'exonération des collectes de fonds

Les événements en vue de la collecte de fonds au sens de la loi fiscale anglaise sont définis de la sorte: «*it is an event clearly organised and promoted primarily to raise money for the benefit of the charity or qualifying body*»²⁰⁸. Sont ainsi visés typiquement les bals, les diners, les spectacles, les manifestations sportives, etc.²⁰⁹

Le terme «événement» prend tout son sens, en ce qu'il distingue une activité non habituelle, qui ne génère donc pas de revenus continus, d'une véritable occupation commerciale²¹⁰. Une limite objective a été établie à quinze événements localisés au même endroit par exercice financier, en exceptant les événements pour lesquels les fonds récoltés ne dépassent pas 1000 GBP, avant déduction des coûts²¹¹.

Le fait que l'événement doive être ouvertement à but charitable implique que la promotion en soit faite dans cette optique, en ce compris sur les tickets d'entrées ou les affiches de promotion.

Enfin, les profits devront être affectés exclusivement à la réalisation d'un objectif désintéressé; l'objectif peut être celui de la *charity* qui organise l'événement, ou, si l'organisateur n'est pas l'association, celui de l'association à qui l'ensemble des fonds récoltés devront être intégralement versés. Ils devront, comme pour toutes les exemptions, être utilisés à la réalisation de l'objet à finalité publique poursuivi par l'association.

J.-P. DA COSTA et R. MOTAZEDI précisent encore que l'organisation de tels événements ne peut pas amener l'association à entrer en concurrence avec des acteurs commerciaux²¹².

Moyennant le respect de ces conditions, qui sont similaires à celles applicables pour obtenir l'exonération TVA, tant le Income Tax Act 2007 applicable rapelons-le aux organismes *unincorporated*, que le Corporate Tax Act 2010 pour les *incorporated entities*,

prévoient une exemption des fonds récoltés²¹³.

L'exemption des revenus générés par des loteries

L'organisation d'une loterie est considérée comme la conduite d'une activité commerciale pour les entreprises. Les associations bénéficient dès lors d'un régime de faveur, les autorisant à ne pas être imposées sur les revenus générés. Les bénéfices qu'une association tire de l'organisation d'une loterie ne seront néanmoins exonérés que moyennant le respect des conditions suivantes:

- la loterie est une loterie exonérée au sens du Gambling Act 2005²¹⁴ (ou au sens de l'ancien Lotteries and Amusments Act 1976)²¹⁵, à savoir qu'elle doit être annexée à un événement à but non lucratif; deux types de loteries sont envisagés par les Acts:
 - les petites loteries, à savoir les loteries annexes aux événements de divertissement exonérés, dont la valeur des prix n'excède pas 250 GBP, dont aucun prix n'est constitué de cash, et où les tickets vendus et le tirage au sort ont lieu durant l'événement;
 - les '*society's lotteries*', qui requièrent de l'association qu'elle s'enregistre auprès de la Gambling Commission, mais dont le statut permet de proposer au grand public sa participation²¹⁶;
- dans les deux cas, le droit relatif à l'organisation de loteries devra être respecté, et l'ensemble des gains récoltés réinvestis dans l'objet désintéressé poursuivi par l'association (v. supra pour un commentaire).

3.1.5 Les revenus divers

A nouveau, tant le Income Tax Act 2007 que le Corporate Tax Act 2010 prévoient une exemption des revenus divers. Néanmoins, l'ensemble des revenus divers ne tombe pas dans le champ de cette mesure, de telle sorte que les sommes suivantes restent imposables:

- les plus-values spéculatives sur les biens immobiliers;
- les gains sur les contrats d'assurance-vie;
- certains paiements effectués à la suite de distribution exemptée (mesure anti-abus);
- les montants traités comme des revenus dans le chef du *settlor* dans le cadre des *settlements*;
- enfin, une clause permet au Trésor britannique

208. HMRC, "Fund-raising events: Exemption for charities and other qualifying bodies", www.hmrc.gov.uk, § 22.

209. *Ibidem*.

210. Un arrêt de la Chambre des Lords précise encore qu'à leur sens, les activités de récolte de fonds ne constituent pas des activités commerciales, en étant toutefois dans le cas en question au regret de ne pouvoir casser la décision d'imposition en raison de la fréquence trop régulière de l'activité exercée: *British Legion, Peterhead Branch and Welcome Home Fund v IRC*, 35 TC 509 dans lequel on peut lire: "In my view, a person cannot be said to be engaged in carrying on a trade or a concern in the nature of trade within the meaning of the Income Tax Acts unless, in a reasonable sense, he is conducting business on commercial principles. If he is so conducting business, it matters not from what motive he acts nor to what purpose he devotes the profits, if any. If he is not so conducting the business, enterprise or adventure – if, for example, he is merely using some of the trappings of trade as a means of procuring subscriptions or donations not properly related to any service he renders or to any commodity which he supplies – he may be wearing an easily penetrated disguise which deceives nobody, but he is not trading. Instances of the latter type of operation which readily occur to the mind are the hawking of flags, the conducting of occasional bazaars and sales of work and whist drives, and the showing of private gardens for an admission fee, usually exorbitant."

211. J.-P. DA COSTA et R. MOTAZEDI, *op. cit.*, p. 19.

212. *Ibidem*.

213. Income Tax Act 2007, s. 529 and Corporate Tax Act 2010 s. 832.

214. Gambling Act 2005, Annexe 11.

215. Lotteries and Amusments Act 1976, sections 3 et 5.

216. Les autres types de loteries prévus par le Gambling Act 2005 ne permettront pas de bénéficier de l'exonération (notamment les '*private lotteries*').

d'adjoindre d'autres revenus à cette liste²¹⁷.

Ces revenus sont imposables à l'impôt des sociétés ou à l'impôt sur les revenus pour les *unincorporated entities*.

3.1.6 Les plus-values

La section 256 du Taxation of Chargeable Gains Act 1992 prévoit une exemption d'impôt pour les plus-values non spéculatives, toujours à la condition que le gain réalisé soit affecté à la réalisation de l'objet social.

3.1.7 La limitation via les dépenses

Comme expliqué à titre introductif de cette partie, les revenus rentrant dans les conditions pour bénéficier de l'exonération verront celle-ci limitée par les dépenses. En effet, le montant des rentrées susceptibles d'être exemptées se verra limité par le montant des dépenses considérées comme *charitables*. Les dépenses caritatives sont les dépenses qui sont encourues exclusivement pour réaliser l'objet social²¹⁸. Bien qu'ils ne constituent pas en soi des charges, les investissements et les prêts consentis doivent être considérés à des fins fiscales comme des dépenses ne poursuivant pas un objectif caritatif pour effectuer le calcul.

Ne sont pas considérés comme des dépenses réalisées dans un but désintéressé :

- les dépenses qui ne sont pas encourues exclusivement pour accomplir l'objet désintéressé;
- tout paiement effectué vers l'étranger pour lequel l'association n'a pas pris toutes les dispositions raisonnables pour s'assurer qu'il sera affecté à un but non lucratif;
- tout investissement ou prêt fait ou accordé par une association et qui ne rentre pas dans le champ des exemptions prévues pour ses revenus (v. *supra*);
- les transactions opérées avec d'importants donateurs qui sont considérées comme n'étant pas caritatives car elles échouent face au test d'indépendance.

Les pertes réalisées lors de l'accomplissement d'activités commerciales autorisées seront également considérées comme des dépenses déductibles²¹⁹.

Les *expenditures* qui visent de manière évidente à accomplir l'action désintéressée de l'association mais qui ne sont pas spécifiquement autorisées dans l'acte

constitutif ou les statuts ne seront pas automatiquement considérées comme non caritatives. A l'inverse, des dépenses encourues en infraction d'une interdiction spécialement prévue dans les statuts seront automatiquement considérées comme non caritatives²²⁰.

Paiements effectués vers l'étranger

Les paiements effectués vers l'étranger pourront être considérés comme des dépenses *charitables* uniquement si l'association qui les effectue a pris toutes les mesures raisonnables pour s'assurer que les fonds versés seront utilisés en vue d'accomplir un objectif caritatif. A cette fin, l'administration fiscale anglaise analysera principalement les éléments suivants :

- la connaissance de l'entité étrangère;
- les relations entretenues précédemment par l'entité étrangère;
- l'historique passé avec l'organisme étranger;
- le montant donné, tant d'un point de vue absolu que relatif²²¹.

Pour se forger une opinion sur la qualité, l'administration est autorisée à demander à l'association de lui fournir les informations nécessaires, notamment en vue de cerner quel est l'objet désintéressé dont on vise la réalisation par le paiement effectué²²².

L'administration fiscale anglaise mentionne un exemple permettant d'estimer son degré d'attente : un hôpital anglais soutient un petit dispensaire étranger qui doit faire face à une épidémie locale. L'hôpital anglais va verser les 10.000 GBP nécessaires à l'achat des médicaments. Pour s'assurer que les sommes sont bien utilisées à l'achat des médecines nécessaires, l'administration vérifiera l'existence de l'hôpital étranger et les relations entretenues (lettres, mails, contrats, etc.) avec ce dernier, ainsi que l'achat réel des médicaments (via une lettre de confirmation ou encore la fourniture d'une copie de la facture d'achat)²²³.

Transactions réalisées avec des contributeurs majeurs.

En raison de la législation anti-abus, les transactions opérées avec un important donateur de la *charity* peuvent ne pas être considérées comme des dépenses caritatives, et dès lors réduire la base de revenus exemptés.

Un donateur important est une personne qui a fait, sous quelque forme que ce soit, des donations à l'association pour un montant d'au moins 25.000 GBP du-

217. Le Trésor ne s'est jamais, jusqu'à présent, servi de cette possibilité.

218. HMRC, «Detailed Guidance Notes, Annex II – Non-charitable expenditure», www.hmrc.gov.uk, § 2.

219. *Ibidem*, §4.

220. *Ibidem*.

221. J. KESSLER et H. BROWN, *op. cit.*, p. 5/9.

222. *Ibidem*.

223. HMRC, Detailed Guidance Notes, Annex II – Non-charitable expenditure, www.hmrc.gov.uk, § 9.

rant une période de douze mois, ou encore qui a contribué à son financement pour au moins 100.000 GBP sur une période de six ans. Ce donateur peut être une personne physique (dans ce cas, ses proches sont également visés par le test) ou une personne morale (les sociétés appartenant à un même groupe sont alors considérées comme une seule entité), à l'exception des autres *charities*²²⁴.

Les transactions visées par la règle, et les exceptions qui permettent de les considérer comme des dépenses caritatives, sont résumées dans ce tableau publié sur le site de l'administration²²⁵:

<i>Transaction</i>	<i>Exception</i>
Sale or letting of property by a charity to a substantial donor	No exception.
Sale or letting of property to a charity by a substantial donor	Transaction excepted if it takes place in the course of a business carried on by the substantial donor, on terms which are no less beneficial to the charity than an arm's length transaction, and is not part of an arrangement to avoid tax.
The provision of services by a charity to a substantial donor	Transaction excepted if the services are provided in the course of the actual carrying out of a primary purpose of the charity, on terms which are no more beneficial to the donor than those on which services are provided to others.
The provision of services to a charity by a substantial donor	Transaction excepted if it takes place in the course of a business carried on by the substantial donor, on terms which are no less beneficial to the charity than an arm's length transaction, and is not part of an arrangement to avoid tax.
An exchange of property between a charity and a substantial donor	No exception (however a disposal at an undervalue to a charity, to which S587B ICTA 1988 or S257 TCGA 1992 applies, shall not be a transaction to which this legislation applies).
The provision of financial assistance by a charity to a substantial donor	No exception.

<i>Transaction</i>	<i>Exception</i>
The provision of financial assistance to a charity by a substantial donor	Transaction excepted if the assistance is on terms which are no less beneficial to the charity than might be expected from an arm's length transaction, and the assistance is not part of an arrangement to avoid any tax.
Investment by a charity in the business of a substantial donor	Transaction excepted if the investment takes the form of a purchase of shares or securities listed on a recognised stock exchange
Payment of remuneration by a charity to a substantial donor (including the cash equivalent of remuneration paid otherwise than in cash, such as benefits in kind)	Remuneration for services as a trustee will be excepted only where it is approved by the Charity Commission or another regulatory body or by a Court.

Cette règle permet donc d'éviter que des fonds de l'association ne soient affectés ou détournés à des intérêts privés, en imposant l'utilisation du principe de pleine concurrence (*at arm's length*) dans les relations entretenues avec les donateurs, voire même en taxant certaines transactions directement dans le chef de l'association.

3.1.8 Détermination de la situation nette

Après la détermination d'une part des bénéfices réalisés par l'association qui qualifie pour une exemption (rappelons que les dons, legs et donations sont inclus dans cette base), et d'autre part des dépenses considérées comme *non charitables*, il convient pour l'association d'établir la situation nette.

Dans l'hypothèse où ses recettes exemptées sont plus importantes que ses dépenses non caritatives, l'association se verra exonérée sur le surplus. S'il s'agit d'une *incorporated charity*, cette non-imposition trouve sa source dans le Corporate Tax Act 2010, et, si la *charity* est *unincorporated*, sur base du Income Tax Act 2007.

A l'inverse, si le montant des dépenses considérées comme ne contribuant pas à la réalisation de l'objet désintéressé de l'association est supérieur au montant des bénéfices exonérés, le solde sera reporté sur les exercices antérieurs, jusqu'à ce que ce solde soit épuisé, et ce dans une limite de six ans²²⁶.

224. *Ibidem*, § 11.2.

225. *Ibidem*.

226. *Ibidem*, § 6; Income Tax Act 2007, sections 562 et 563; Corporate Tax Act 2010, sections 515 à 517.

3.2 La France

Comme présenté dans la première partie, une association répondant aux critères légaux d'exonération ne verra pas ses revenus taxés à l'impôt sur les sociétés. Il en va autrement pour celle qui possède un patrimoine, ou qui exerce des activités commerciales.

L'imposition des revenus d'une association différera donc suivant le profil de celle-ci. On distinguera principalement trois catégories d'associations, sur lesquelles il conviendra de s'interroger de manière distincte:

- l'organisme exerce une activité désintéressée et ne possède pas de patrimoine;
- l'organisme exerce une activité désintéressée et possède un patrimoine;
- l'organisme a une activité lucrative et possède un patrimoine dont il tire des revenus.

3.2.1 L'organisme exerce une activité désintéressée et ne possède pas un patrimoine

La plupart des associations créées sur base de la loi de 1901 et couvrant des secteurs associatifs variés fonctionnent uniquement avec des cotisations, des dons et des subventions²²⁷.

Ces institutions, ayant une activité exclusivement désintéressée et ne possédant pas de patrimoine propre, ne connaissent pas l'imposition, car aucun texte de la législation française ne prévoit leur assujettissement à un impôt sur les revenus. A cette fin, l'association doit simplement répondre aux critères présentés dans la partie précédente, à savoir:

- une gestion désintéressée;
- l'absence de concurrence avec des entreprises commerciales (en ce inclus la fameuse analyse des quatre P).

3.2.2 L'organisme n'a pas d'activité lucrative mais possède un patrimoine

Dans la mesure où l'association poursuit uniquement une activité désintéressée, l'article 206-5 verra à s'appliquer. Celui-ci prévoit en effet que: «*{...} les associations et collectivités non soumis à l'impôt sur les sociétés en vertu d'une autre disposition {...} sont assujettis audit impôt en raison des revenus patrimoniaux qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives*»²²⁸.

Des impôts seront donc calculés sur trois catégories de revenus découlant du patrimoine:

- les revenus immobiliers;
- les revenus de l'exploitation des propriétés agricoles ou forestières;
- les revenus mobiliers.

3.2.2.1 Les revenus immobiliers

Principe

Les revenus immobiliers imposables sont les revenus de la location d'immeubles bâtis ou non bâtis, ainsi que les revenus qui sont attribués à l'association en vertu de sa participation dans des sociétés immobilières de copropriété²²⁹. Rappelons néanmoins qu'aux termes de l'article 6 de la Loi sur les associations 1901, la poursuite d'un but non lucratif, au sens du droit des associations, autorise néanmoins toute association à acquérir à titre onéreux, posséder et administrer le local destiné à l'administration de l'association et à la réunion de ses membres ainsi que les immeubles strictement nécessaires à l'accomplissement du but qu'elle se propose²³⁰.

Revenus exonérés de manière permanente

Certains revenus provenant d'immeubles déterminés sont toutefois exonérés:

- les bâtiments qui appartiennent à l'Etat, aux Régions, aux Départements ou aux Communes, dans la mesure où ils sont affectés à un service public ou d'utilité publique. Seront donc visés par la mesure les écoles publiques, les hôpitaux publics, les musées d'Etat et les bâtiments des assemblées, etc.. Les immeubles affectés à l'exercice d'un culte seront également exonérés, tout comme les locaux des associations cultuelles²³¹.
- les revenus des immeubles dont l'entité ne poursuivant pas un but lucratif se réserve la jouissance²³². Le champ d'application de cette disposition se révèle étendu: «*cette exonération s'applique non seulement aux logements dont ces collectivités se conservent la disposition ou aux locaux destinés à abriter leurs services, mais d'une manière plus générale, à tous les immeubles bâtis ou non bâtis dépendant de leurs propriétés urbaines ou rurales dont les revenus entreraient dans la catégorie des revenus fonciers, dès lors que ces biens ne sont pas donnés en location*»²³³. Ainsi, sont visées l'ensemble des installations des associations qui sont possédées en vue de la réalisation de l'objet social, pouvant donc inclure des galeries

227. B. LEFELS, *op. cit.*, p. 70.

228. Code général des impôts, art. 206-5.

229. CGI, art. 1655ter.

230. Loi du 1^{er} juillet 1901 sur les associations, art. 6.

231. LEDAIN A. et HUNG CHEI TUI G., *Le culte et la législation*, Toulouse, Actes 6, www.actes6.com.

232. CGI, art. 15.

233. B. LEFELS, *op. cit.*, p. 88.

d'art, des installations sportives, mais également des logements qui sont mis à la disposition de personnes nécessiteuses.

- les locations conclues par une congrégation en faveur d'associations se livrant à une activité qui complète la sienne. Cette exonération est le fruit d'une interprétation des dispositions légales par le Conseil d'Etat, qui l'a amené à établir que l'assujettissement «*peut être retenu pour celles des locations qui ont été conclues pour des loyers normaux, les actes accomplis par la congrégation n'étant pas, dans ces conditions, différents de ceux d'un propriétaire qui gère son patrimoine en vue d'en tirer des revenus*»²³⁴; mais que «*les locations consenties, sans but lucratif, à des associations remplissant elles-mêmes la double condition de ne pas poursuivre un but lucratif et de se livrer à une activité qui complète celle de la congrégation dans sa mission éducative, peuvent être regardées comme s'intégrant à l'activité désintéressée de la congrégation et n'entrent dès lors pas dans le champ d'application de l'article 206-5*»²³⁵. Le Conseil d'Etat précisera encore que cette exonération est indépendante de toute appréciation de la capacité financière et contributive de l'association bénéficiant du loyer gratuit ou à taux réduit²³⁶. Cette jurisprudence a été confirmée quelques années plus tard, dans une affaire similaire où une association gérât des établissements sanitaires et sociaux et donnait en location certaines des installations à un prix nettement inférieur au prix habituel à une association exerçant des activités complémentaires²³⁷.

Dans les trois hypothèses, les recettes tirées de la concession des droits accessoires (droit d'affichage, droit de chasse, etc.) ne sont pas visées par l'exonération.

Détermination du revenu imposable

Le revenu brut découlant des biens immobiliers est constitué des sommes suivantes:

- des recettes brutes perçues (à savoir, dans la majorité des cas, le loyer);
- des dépenses incombant normalement au propriétaire et mises à charge du locataire;
- des subventions allouées pour des travaux de rénovation par l'Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat.²³⁸

Ces recettes peuvent être diminuées des montants:

- de charges effectivement encourues durant l'exercice en question (l'administration fiscale précise

toutefois que ne peuvent pas être déduites de la base les charges afférentes à des immeubles dont les revenus sont exonérés);

- des dépenses incombant normalement aux locataires et acquittées par le bailleur.

Le revenu net imposable découlant de l'application de ces opérations sera imposable suivant les modalités présentées dans la partie suivante.

3.2.2.2 Les revenus agricoles et forestiers

Principe

Les revenus agricoles et forestiers imposables dans le chef des associations sont identiques à ceux prévus pour les particuliers²³⁹. Sont visés les revenus de l'exploitation de biens ruraux, de la production forestière, de l'exploitation de champignonnières et des exploitations apicoles, piscicoles, ostréicoles et mytilicoles, de la préparation et de l'entraînement des équidés domestiques ainsi que de la vente de biomasse. Les subside européens viennent s'adjoindre à ces bénéfices.

L'exonération jurisprudentielle

Le Conseil d'Etat est venu quelque peu nuancer cette question dans un arrêt du 22 octobre 1980 en précisant qu'une association sans but lucratif ne se verra pas assujettie à l'impôt sur les sociétés à raison des résultats qu'elle enregistre d'une exploitation agricole qui concourt directement à l'exécution même de son objectif social et qui est indissociable des autres moyens qu'elle met en œuvre pour l'accomplir²⁴⁰.

L'administration, au travers d'une réponse ministérielle, a confirmé cette position, précisant au travers d'un exemple la position entreprise: «*Dans le cas de centres d'aide par le travail {...}, l'exploitation directe d'un domaine agricole paraît concourir directement à la réalisation même de l'objet désintéressé en vue duquel ces groupements ont été constitués et être, de ce fait, indissociable des autres moyens qu'ils mettent en œuvre pour remplir leur objet propre. Dans cette situation et sous réserve que la situation de fait confirme cette analyse, l'exploitation agricole ne peut être regardée comme distincte et ses résultats ne seront pas considérés comme des produits de placement pour l'application de l'article 206-5 du CGI. Ils échappent, par conséquent, à l'imposition {...}*»²⁴¹.

Le Tribunal administratif de Toulouse a emboîté le pas, et a considéré que les plus-values réalisées sur les

234. Arrêt du Conseil d'Etat du 20 avril 1983, affaire n° 32515, *Dr. Fisc.*, 1983, n° 43.

235. *Ibidem*.

236. *Ibidem*.

237. Arrêt du Conseil d'Etat du 24 février 1986, affaire n° 54683, *Dr. Fisc.*, 1986, n° 22.

238. Document administratif de la direction générale des impôts du 12 juillet 2007, 4 H-6122, § 2, doc.impots.gouv.fr.

239. CGI, art. 36.

240. Arrêt du Conseil d'Etat du 22 octobre 1980, affaire n° 54683, www.conseil-etat.fr.

241. Réponse ministérielle n° 36485 à la question du député ROLAND BEIX, *J.O.A.N.*, 9 mars 1981, p. 974, § 9 à 11.

terres agricoles utilisées en vue de l'exercice d'une activité non lucrative seront également exonérées d'impôt²⁴².

Détermination du revenu imposable

Les revenus imposables au titre de bénéfices agricoles ou forestiers s'entendent des recettes et des dépenses prises en compte pour leur montant réel et exact. Il est toutefois admis que l'association opte pour un régime forfaitaire d'imposition, tel qu'il s'applique pour les particuliers²⁴³. L'option est ouverte aux associations dont la recette moyenne, calculée sur deux années consécutives, n'excède pas 76.300 EUR²⁴⁴.

3.2.2.3 Les revenus mobiliers

Principe

Les revenus mobiliers d'actifs détenus par des collectivités non lucratives sont imposables à l'impôt des sociétés, sauf si les revenus perçus sont soumis à l'application de la retenue à la source²⁴⁵. Les revenus à comptabiliser dans la base imposable sont les revenus bruts. Doivent être également intégrés en vue de leur imposition les dividendes versés par les sociétés immobilières ainsi que certaines sociétés d'investissement et de développement régional visées dans le code²⁴⁶.

Certains dividendes et bons de caisse ne seront toutefois pas intégrés dans la base imposable générale, mais feront l'objet d'une retenue à la source. Ce sera le cas pour les dividendes de source française émis par des organismes sans but lucratif, dont le siège est en dehors de la France mais dans l'Union européenne, en Norvège ou en Islande (retenue à la source au taux de 15 %). Les bons de caisse émis par des entreprises industrielles ou commerciales et, quel que soit leur objet social, par des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont également soumis à une retenue à la source de 10 %²⁴⁷, perçue lors de leur paiement, ainsi que les produits d'obligations et d'autres titres d'emprunts émis en France avant le 1^{er} janvier 1987, à hauteur de 10 % ou 12 %²⁴⁸.

Exonérations

Les associations sans but lucratif sont exonérées de l'impôt sur les revenus suivants:

- certains intérêts de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants;
- les intérêts des sommes inscrites sur les livrets A et sur les comptes d'épargne-construction²⁴⁹;
- les intérêts, arrérages et autres produits des emprunts non négociables contractés par les régions, départements, syndicats de communes et établissements publics²⁵⁰;
- les produits des emprunts non négociables émis par certains organismes d'HLM et de crédit immobilier et par les collectivités et organismes concessionnaires de l'aménagement de zones à urbaniser;
- les intérêts des fonds déposés à la Caisse des dépôts et consignations par certains organismes²⁵¹;
- les intérêts des bons sur formules émis par le Trésor à une échéance de cinq ans au plus, et les intérêts sur les bons émis à même échéance par la Caisse nationale de crédit agricole, en raison du prélèvement libératoire automatique qui y est appliqué²⁵².

Certaines exonérations sont spécifiques à des secteurs particuliers et aux revenus qui s'y rattachent. Il en va ainsi des intérêts des sommes inscrites aux comptes spéciaux sur livret ouvert par les caisses de crédit mutuel au nom des organismes sans but lucratif auprès de la Confédération nationale du crédit mutuel. Ne peuvent toutefois bénéficier de la mesure que les organismes sans but lucratif régis par la loi du 1^{er} juillet 1901, les syndicats professionnels et leurs unions, et les comités d'entreprise.

Les taux d'imposition applicables aux revenus mobiliers sont présentés dans la partie suivante.

3.2.3 Les associations exerçant une activité lucrative

3.2.3.1 Les associations exerçant une activité lucrative accessoire

Présentation générale

Un organisme, dont l'activité principale est non lucrative, peut réaliser des opérations de nature lucrative. Ce sera notamment le cas quand l'organisme estime que le développement d'une activité à caractère commercial est nécessaire à l'exercice de son activité non

242. Arrêt du tribunal administratif de Toulouse, 28 janvier 2003, affaire n° 98-779, *loc. cit.*, B. LEFILS, *Fiscalité des associations*, *op.cit.*, p. 89.

243. *Ibidem*.

244. CGI, art. 69.

245. CGI, art. 206.

246. CGI, art. 206 et 206 B.

247. CGI, art. 1678 bis.

248. Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009, *J.O.*, 31 décembre 2009, § 43.

249. CGI, art. 208 ter. Certaines règles particulières s'appliquent pour les livrets constructions. Nous renvoyons pour plus de précisions aux articles L. 315-19 à L. 315-32 du Code de la construction et de l'habitation.

250. CGI, art. 208ter-b. L'article 133 du CGI précise également le sort des revenus des anciens régimes d'emprunts publics.

251. Document administratif de la direction générale des impôts du 12 juillet 2007, 4 H-6122, § 28 à 30, doc.impots.gouv.fr.

252. *Ibidem*, § 44. Art 125 A-II.

lucrative²⁵³. Dans la mesure où l'activité désintéressée reste prépondérante et que les activités lucratives sont dissociables de l'activité non commerciale, le caractère non lucratif de l'ensemble de l'organisme n'est pas contesté²⁵⁴.

Si cette activité est bien accessoire ou occasionnelle, l'association sera imposée à l'impôt sur les sociétés, de manière séparée, pour les revenus découlant de cette occupation commerciale. L'imposition sera donc établie similairement à la méthode utilisée pour les entreprises, tant en matière d'impôt sur les profits provenant d'activités commerciales²⁵⁵ qu'en matière d'impôt sur les revenus du patrimoine²⁵⁶.

La sectorisation

Pour bénéficier d'une imposition séculaire à l'impôt sur les sociétés limitée aux revenus de l'activité lucrative, l'association devra séparer rigoureusement ses activités²⁵⁷. L'organisme s'assurera du respect de ce prescrit en réalisant les opérations lucratives via un secteur comptable distinct ou par la constitution d'une filiale. Devront également être identifiés, dans l'hypothèse d'une imposition partielle des activités de l'association, les revenus patrimoniaux, qui seront eux visés, comme présenté pour les associations disposant d'un patrimoine mais n'exerçant pas d'activités commerciales, par l'article 206-5 du Code général des impôts à des taux d'imposition distincts.

L'administration tempère cette exigence qui n'est pas toujours simple à mettre en pratique, en précisant son caractère facultatif: «La sectorisation n'est pas obligatoire et l'organisme peut choisir de soumettre l'ensemble de ses activités à l'impôt des sociétés. Cela pourra être le cas d'organismes qui retirent un fort excédent de l'exercice d'activités lucratives entièrement consacrées à financer des activités non lucratives.»²⁵⁸.

Cette séparation des secteurs lucratifs et non lucratifs trouvera écho dans la détermination de la base imposable de la sorte:

- les recettes: les recettes devront être rattachées au secteur auquel elles se rapportent. Il en sera de même pour les subsides, ainsi que pour les dons, cotisations et autres subventions²⁵⁹. Le Conseil d'Etat français a en effet entériné dans une décision de 2003 que même les revenus à connotation désintéressée, comme les dons et cotisations,

peuvent constituer des recettes en rappelant que: «lorsqu'une association se livre à une exploitation de caractère lucratif qui la rend entièrement passible de l'impôt sur les sociétés, tous les revenus de l'association, y compris les cotisations et les dons, doivent être considérés comme des recettes professionnelles».

- les charges: les charges doivent être ventilées entre les trois catégories de revenus, à savoir les activités commerciales, le patrimoine ou l'activité désintéressée. Lorsqu'une charge se rattache à plus d'un secteur, elle sera répartie entre les trois catégories²⁶⁰.
- l'imposition des gains en capital: en vertu de l'article 206, paragraphe 5 du code général des impôts, les associations n'ayant que des activités désintéressées ne sont pas soumises à l'imposition des plus-values²⁶¹. Si les activités de l'association comportent également des opérations lucratives, et que les gains en capital sont réalisés au travers de celles-ci, ces gains seront imposables dans les conditions de droit commun²⁶². Les opérations spéculatives, comme l'achat d'immeubles en vue de leur revente ou encore les opérations de Bourse, qui ne s'insèrent pas dans l'exercice d'une activité désintéressée, donneront lieu au paiement d'un impôt, tout comme les gains en capital qui se rattachent à une exploitation lucrative passible de l'impôt des sociétés. Si les biens étaient utilisés concurremment pour des activités lucratives et désintéressées, «il y aura lieu de ventiler le montant de la plus-value entre les deux secteurs suivant une clé de répartition à déterminer dans chaque affaire en fonction des circonstances de fait»²⁶³.
- report des pertes: la législation française permet une compensation des pertes entre le régime spécial d'imposition des revenus du patrimoine et le régime de l'impôt sur les sociétés. Aucune compensation ne peut évidemment être effectuée avec des déficits ou bénéfices de l'activité non lucrative.

Une franchise de lucrativité, qui fera l'objet d'une étude approfondie *infra*, existe néanmoins pour les associations dont les recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile en raison de l'exercice d'activités lucratives n'excèdent pas 60.000 EUR. Dans la mesure où les activités lucratives sont accessoires, l'association qui ne dépasse pas ce seuil ne devra pas procéder à une sectorisation de celles-ci

253. Instruction de la direction générale des impôts, BOI, 4 H-5-06, n° 218, 26 décembre 2006, § 194.

254. *Ibidem*, § 194.

255. CGI, art. 206-1.

256. CGI, art. 206-5.

257. B. LEFILS, *op. cit.*, p. 101.

258. Instruction de la direction générale des impôts, BOI, 4 H-5-06, n° 218, 26 décembre 2006, § 195.

259. Ce principe a été rappelé par l'administration, dans le document administratif 4 H-6123 du 12 juillet 1997, au paragraphe 7 et dans l'Arrêt du Conseil d'Etat du 17 décembre 2003, affaire n° 241849, www.conseil-etat.fr.

260. B. LEFILS, *op. cit.*, p. 101.

261. CGI, art. 206, § 5.

262. CGI, art. 206, § 1.

263. Instruction de la direction générale des impôts du 12 juillet 1997, n° 4 H-6123, § 10 à 14.

pour bénéficier de l'imposition séparée²⁶⁴.

3.2.3.2 Le principe d'imposition

L'article 206 du Code général des impôts constitue la pierre angulaire en matière d'imposition. En effet, il permet de distinguer deux cas de figure:

- l'activité de l'organisme est dans son entièreté ou de manière prépondérante lucrative²⁶⁵: l'ensemble des revenus et profits de l'entité seront imposables aux conditions et aux taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés, sans distinction de leur nature²⁶⁶;
- l'association a procédé à la ventilation de ses revenus, et les revenus se rattachant à chaque catégorie suivront la destination fiscale qui leur est propre (les revenus provenant de l'activité désintéressée seront exonérés, les revenus de l'activité commerciale imposés à l'impôt sur les sociétés, et les revenus du patrimoine, s'ils ne sont pas exclusivement affectés à l'activité commerciale, rattachés à la catégorie de revenus qui est la leur et imposés au taux qui est le leur²⁶⁷).

Dans la première hypothèse, l'association se verra également redevable des autres impôts frappant les entreprises, principalement la taxe sur la valeur ajoutée et l'imposition forfaitaire annuelle²⁶⁸.

La franchise de lucrativité

a) Présentation générale de la mesure

Comme mentionné *supra*, une exonération est prévue par la législation française pour les associations et autres organismes non lucratifs dont les activités lucratives ne sont pas prépondérantes et ne génèrent pas des recettes annuelles supérieures à 60.000 EUR²⁶⁹. Ce régime, appelé franchise de lucrativité, permet l'exonération des recettes des activités lucratives sans avoir à les sectoriser, mais impose toutefois le respect de conditions strictes

b) Sélectivité des bénéficiaires

La mesure ne s'applique qu'à certains organismes: les associations créées sous l'empire de la loi du 1^{er} juillet 1901, les associations régies par les dispositions spécifiques des départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, les syndicats, les fondations reconnues d'utilité publique, les fondations d'entreprise et les congrégations religieuses.

c) Limitation de l'activité lucrative.

Pour pouvoir bénéficier de la franchise de lucrativité, la gestion de l'association doit rester désintéressée (v. la Première partie), les activités non lucratives doivent rester prépondérantes et les recettes totales ne peuvent excéder 60.000 EUR²⁷⁰:

- Prépondérance de l'activité non lucrative: l'association, pour pouvoir bénéficier de l'exonération, tout comme c'était également le cas pour bénéficier de la sectorisation de l'activité commerciale, devra exercer de manière prépondérante une activité non lucrative. L'appréciation de cette prépondérance donnée à la mission désintéressée de l'organisation sera principalement mesurée sur une base comptable, via l'établissement du rapport entre les recettes lucratives et l'ensemble des moyens de financement de l'association (dons, cotisations, subventions, etc.). Ce critère peut toutefois, dans le cas de certaines associations dont l'accomplissement de la mission caritative recourt plus généreusement au bénévolat ou aux dons en nature, ne pas être approprié, de telle sorte qu'il sera plus judicieux de comparer les moyens mis en œuvre pour la réalisation des activités lucratives, par rapport à ceux affectés à l'objet désintéressé²⁷¹. Une recommandation de l'administration incite les associations à estimer la prépondérance sur une base pluriannuelle, pour éviter la prise en compte de situations exceptionnelles²⁷².
- Absence de recettes supérieures à 60.000 EUR: le seuil de recettes de 60.000 EUR, n'incluant pas la TVA, s'apprécie par année civile, et non par exercice comptable, et par organisme, sans qu'il soit tenu compte de son importance ou du nombre de ses établissements²⁷³. Les directives administratives précisent encore que: «*Le seuil est déterminé en fonction de l'ensemble des recettes d'exploitation encaissées au titre des activités lucratives exercées par l'organisme. Il s'agit principalement des recettes résultant de la vente de biens et de prestations de services qui relèvent des activités lucratives accessoires*». La notion de recettes encaissées se distingue de la notion de créances acquises, en ce qu'elle vise exclusivement les sommes effectivement perçues par l'association. Ne sont pas prises en compte pour apprécier le respect de la limite de 60.000 EUR:
 - les recettes d'exploitation retirées des activités non lucratives (principalement les cotisations, les dons et les libéralités, et les aides d'Etat);

264. CGI, art. 206bis. Voy. *infra* pour les conditions sous-tendant son octroi.

265. V. Ci-dessous pour ce que recouvre la notion de "prépondérance des activités non lucratives".

266. CGI, art. 206-1.

267. CGI, art. 206-5.

268. B. LEFELS, *op. cit.*, p. 102.

269. Cette mesure a été introduite par la loi de finances de 2000, et prévoyait une exonération de 38.112 EUR.

270. CGI, art. 206bis.

271. B. LEFELS, *op. cit.*, p. 58; Instructions de la direction générale des impôts n° 4 H-5-06, BOI, n° 218, 26 décembre 2006, § 209.

272. Instruction de la direction générale des impôts n° 4 H-5-06, BOI, n° 218, 26 décembre 2006, § 210.

273. *Ibidem*.

- les recettes provenant de la gestion du patrimoine, notamment celles soumises à une imposition distincte à taux réduit;
- les recettes financières, notamment celles tirées de la gestion active de filiales et des résultats de participations soumis à l'impôt sur les sociétés;
- les résultats exceptionnels provenant de certaines opérations immobilières;
- les autres recettes exceptionnelles (principalement d'importantes plus-values lors de la cession d'actifs ou encore l'octroi de subventions exceptionnelles par une entité publique);
- les recettes de six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année à leur profit exclusif par les organismes ne poursuivant pas un but lucratif, ainsi que par les organismes permanents à caractère social des collectivités locales et des entreprises²⁷⁴. Les manifestations supplémentaires seront prises en compte dans le calcul de la limite²⁷⁵.

Les associations ne poursuivant pas un but lucratif qui rencontrent les conditions pour bénéficier de la franchise se verront appliquer la mesure de manière automatique et obligatoire²⁷⁶. Les associations, les fondations et les congrégations concernées n'ont pas la faculté de renoncer, totalement ou partiellement, à la franchise des impôts commerciaux²⁷⁷. La franchise de lucrativité permet également une exemption de la TVA et des obligations comptables et déclaratives qui en découlent.

3.2.3.3 Les associations exerçant une activité lucrative à titre principal

Les associations exerçant une activité lucrative à titre principal seront imposables à l'impôt des sociétés sur l'entiereté des revenus qu'elles perçoivent.

3.3 La Belgique

Rappelons que les associations en Belgique, suivant qu'elles exercent une exploitation ou pratiquent des activités lucratives, sont imposables soit à l'impôt des sociétés, soit à l'impôt des personnes morales. L'impôt des personnes morales étant spécifiquement destiné aux organismes poursuivant une finalité désintéressée, seule la base imposable de celui-ci est présentée.

L'impôt des personnes morales n'a pas vocation à frapper l'ensemble des revenus; les revenus consti-

tuant la base imposable sont limitativement énumérés aux articles 221 à 224 du CIR.

3.3.1 Les différentes catégories d'entités imposables à l'impôt des personnes morales

Suivant l'article qui justifie leur assujettissement, les associations ne verront pas les mêmes revenus soumis à l'impôt. Trois catégories d'entités imposables à l'impôt des personnes morales sont dégagées par la législation dans l'article 220:

- 1° l'Etat, les Communautés, les Régions, les provinces, les agglomérations, les fédérations de communes, les communes, les centres publics intercommunaux d'action sociale, les établissements culturels publics, ainsi que les polders et waterin-gues;
- 2° les personnes morales qui, en vertu de l'article 180, ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés;
- 3° 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 (domaines privilégiés) et 182 (exercices d'opérations lucratives autorisées)²⁷⁸.

3.3.2 Les revenus imposables pour les trois catégories

3.3.2.1 Les revenus immobiliers des biens sis en Belgique

Les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales sont imposables uniquement à raison du revenu cadastral de leurs biens immobiliers sis en Belgique, lorsque ce revenu cadastral n'est pas exonéré du précompte immobilier.

L'imposition des revenus immobiliers reste toutefois limitée au précompte mobilier, dans la mesure où l'association n'a pas affecté sans but de lucre son bien immobilier à une des finalités prévues par l'article 12, §1 du CIR, auquel renvoie l'article 253 prévoyant une exonération de paiement dudit précompte.²⁷⁹

Bien que les exonérations de précompte soient une compétence régionale, et que dès lors les chefs d'exonération, leurs modalités d'application et leur imputation concrète varient suivant les Régions²⁸⁰, une par-

274. CGI, art. 261, § 7.

275. Instruction de la direction générale des impôts n° 4 H-5-06, *BOI*, n° 218, 26 décembre 2006, § 210.

276. *Ibidem*, § 145.

277. B. LEFILS, *op. cit.*, p. 60.

278. CIR 92, art. 180.

279. CIR 92, art. 225.

280. La Région wallonne a ainsi étendu l'exonération aux immeubles affectés sans but de lucre aux résidences-services, aux infrastructures d'accueil d'enfants de moins de 3 ans et aux centres d'accueil et d'hébergement pour personnes handicapées (Décret-programme du 18 décembre 2003 portant diverses mesures en matière de fiscalité régionale, de trésorerie et de dette, d'organisation des marchés de l'énergie, d'environnement, d'agriculture, de pouvoirs locaux et subordon-

tie importante des critères permettant une exonération reste commune et est à trouver à l'article 12, § 1: «*sont exonérés les revenus de biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers sis dans un Etat membre de l'Espace économique européen qu'un contribuable ou un occupant a affectés sans but de lucre à l'exercice public d'un culte ou de l'assistance morale laïque, à l'enseignement, à l'installation d'hôpitaux, de cliniques, de dispensaires, de maisons de repos, de homes de vacances pour enfants ou personnes pensionnées, ou d'autres œuvres analogues de bienfaisance*».

L'exonération de précompte immobilier sera donc accordée à deux conditions:

- que l'immeuble soit affecté à une des finalités admissibles par la Région de sa situation;
- que l'absence de but de lucre soit réalisée dans le chef du contribuable (dans le cas d'un bien non donné en location) ou de l'occupant du bien immobilier²⁸¹.

Un arrêt récent de la Cour d'appel de Gand vient toutefois relancer un débat que l'on pourra qualifier de linguistique, similaire à celui qui divise la doctrine en matière d'assujettissement, en considérant, sur base des travaux préparatoires, que l'interdiction du but de lucre doit exister à la fois dans le chef du contribuable et dans le chef de l'occupant, de sorte que la conjonction «ou» doit être interprétée comme revêtant un caractère cumulatif, et non alternatif²⁸².

L'imposition du matériel et de l'outillage n'est possible que pour les organismes assujettis à l'impôt des personnes morales visées au 1° ou 2°; en effet, le matériel et l'outillage étant constitué de «*tous appareils, machines et autres installations utiles à une exploitation industrielle, commerciale ou artisanale*», et les associations visées au 3° n'étant pas autorisées à l'accomplissement de telles activités, elles ne peuvent en subir l'imposition.

3.3.2.2 Les revenus mobiliers

L'ensemble des entités assujetties à l'impôt des personnes morales sont imposables pour les revenus de capitaux et de produits mobiliers. Sont couverts sous ce vocable: tous les produits d'avoirs mobiliers engagés à quelque titre que ce soit, à savoir principalement les dividendes, les intérêts et les revenus de la location, du fermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers²⁸³, et déterminés conformément à l'article 22 du CIR²⁸⁴.

L'impôt sur les revenus mobiliers est perçu sous forme de précompte.

3.3.3 Les revenus supplémentaires imposables pour les entités visées à l'article 220, 2° et 3° (des deuxième et troisième catégories)

3.3.3.1 Les dépenses non justifiées

L'article 223, 1°, vise à imposer les dépenses qui ne peuvent être considérées comme des frais professionnels que moyennant la production d'une fiche individuelle pour chaque destinataire du paiement et d'un relevé récapitulatif.

Les sommes pour lesquelles une telle fiche est requise sont visées à l'article 57:

- les commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels imposables ou non en Belgique, à l'exclusion des rémunérations visées à l'article 30, 3° (rémunérations de conjoints aidants);
- les rémunérations, pensions, rentes ou allocations en tenant lieu, payées aux membres du personnel, aux anciens membres du personnel ou à leurs ayants droit, à l'exclusion des avantages sociaux exonérés dans le chef des bénéficiaires;
- les indemnités forfaitaires allouées aux membres du personnel en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur.

Ces revenus seront frappés par la cotisation spéciale distincte (v. *infra*).

3.3.3.2 Les cotisations patronales d'assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré et pensions, rentes et autres allocations en tenant lieu, qui ne satisfont pas aux conditions légales

Seront également sujettes à l'impôt des personnes morales les pensions et certaines cotisations pour pension versées en vue de l'octroi d'une pension complémentaire extra-légale, ou plus précisément «des cotisations et primes visées à l'article 52, 3°, b, et 195, § 2, dans la mesure où elles ne satisfont pas, soit à la limite prévue par l'article 53, 22°, soit aux conditions et à la limite prévues par l'article 59 et à la condition de régularité visée à l'article 195, § 1^{er}, alinéa 2, en ce qui concerne les primes visées à l'article 195, § 2, des pensions, rentes et autres allocations en tenant lieu visées à l'article 52, 5°, dans la mesure où elles ne satisfont

nés, de patrimoine et de logement et de la Fonction publique, M.B., 6 février 2004, p. 7196) et la Région de Bruxelles-Capitale aux maisons de repos (Ordonnance du Conseil de Bruxelles-Capitale du 22 décembre 1994 relative au précompte immobilier, M.B., 7 février 1995, article 3, 2°).

281. Circ. Ci. RH 222/509.86 du 15 septembre 1998, *Bull. Contr.*, 1998, p. 2075.

282. Gand, 29 septembre 2009, *Fisc.*, n° 1203, p. 13; X. GERARD et A. SOLDAT, *op. cit.*, p. 106.

283. CIR 92, art. 17.

284. Voy. art. 22 du CIR.

pas aux conditions et à la limite prévues par l'article 59 et des capitaux visés à l'article 53, 23°²⁸⁵.

Ce sera donc notamment le cas lorsque la limite de 80 % de la dernière rémunération est dépassée en matière de pension extralégale ou de cotisations pour pensions, les pensions ou cotisations ne sont déductibles que partiellement à l'impôt des sociétés, dans la mesure où cette limite n'est pas dépassée. Comme il n'y a pas de déduction et donc pas non plus de rejet de la déduction lorsqu'elle dépasse les limites légales à l'impôt des personnes morales, ces sommes sont soumises à une cotisation spéciale, dont on verra qu'elle est égale à l'impôt des sociétés²⁸⁶.

3.3.3.3 Les avantages financiers ou de toute nature en matière de corruption

Les organismes sans but lucratif seront encore imposables à hauteur des avantages financiers ou de toute nature qu'ils auront perçus à l'occasion de manœuvres de corruption dont ils auront fait l'objet. Il devra s'agir de commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui sont reçus directement ou indirectement:

- 1) dans le cadre d'une corruption publique en Belgique visée à l'article 246 du Code pénal ou d'une corruption privée en Belgique visée à l'article 504bis du même Code;
- 2) dans le cadre d'une corruption publique d'une personne exerçant une fonction publique dans un Etat étranger ou dans une organisation de droit international public, visée à l'article 250 du même Code.

Leur taxation se fera au taux de l'impôt des sociétés.

3.3.3.4 Dix-sept pourcents de l'avantage de toute nature en matière de voiture

Les organismes sans but lucratif visés au 2° et au 3° sont encore imposés à l'impôt des personnes morales sur dix-sept pourcents de l'avantage de toute nature calculé dans le chef des bénéficiaires d'un véhicule mis à la disposition par la personne morale²⁸⁷.

L'avantage se calcule pour le bénéficiaire en multipliant par un coefficient déterminé sur base des émissions de CO₂ du véhicule six septièmes de sa valeur catalogue, valeur qui est réduite en fonction de l'âge du véhicule²⁸⁸.

Ce nouvel élément de la base imposable à l'impôt des

personnes morales s'applique pour les avantages de toute nature accordés à partir du 1^{er} janvier 2012. Son imposition se fera au taux de l'impôt des sociétés.

3.3.4 Les revenus imposables exclusivement pour les organismes visés à l'article 220, 3° (troisième catégorie).

3.3.4.1 Les revenus d'immeubles sis à l'étranger

Les associations assujetties en vertu de l'article 220, 3°, seront également redevables de l'impôt des personnes morales sur les revenus des biens immobiliers sis à l'étranger, sauf s'il s'agit de biens dont le revenu cadastral serait exonéré de précompte immobilier si ces biens étaient situés en Belgique²⁸⁹. La base imposable sera constituée du montant brut de la valeur locative pour les immeubles non bâtis, minoré de 10 % de frais forfaitaires ou du montant brut du loyer et des avantages locatifs pour les immeubles bâtis, diminué de 40 % de frais forfaitaires²⁹⁰.

Enfin, il est important de noter que pour les biens immobiliers situés dans un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, le pouvoir de taxation est dévolu à l'Etat dans lequel se situe l'immeuble. Par conséquent, dans une telle hypothèse, les dits revenus immobiliers ne seraient pas imposables en Belgique²⁹¹.

3.3.4.2 Les excédents de loyers

Les personnes morales visées à l'article 220, 3°, sont également imposables à raison de la partie du montant net du loyer et des avantages locatifs des biens immobiliers sis en Belgique qui excède le revenu cadastral de ces biens, sauf s'il s'agit:

- de biens donnés en location à une personne physique qui n'affecte ces biens ni totalement ni partiellement à l'exercice de son activité professionnelle;
- de biens donnés en location conformément à la législation sur la bail à ferme et qui sont utilisés à des fins agricoles ou horticoles par le locataire;
- d'autres biens, à condition que le locataire, ne poursuivant aucun but de lucre, affecte ces biens à l'une des fins prévues à l'article 12, § 1^{er} (voy. *supra* pour plus de détails sur les conditions d'exonération); le montant imposable de ces revenus étant également déterminé conformément aux articles 7 à 11 et 13²⁹².

Dans la mesure où le bien ne rentre pas dans les trois

285. CIR, art. 223, 2°.

286. H. LOUVEAUX, *op. cit.*, p. 89.

287. CIR 92, art. 223.

288. Loi du 28 décembre 2011 portant de dispositions diverses, *M.B.*, 30 décembre 2011.

289. CIR 92, art. 222, 1°.

290. Pour plus de détails, voy. les articles 7 à 11 du CIR, auxquels renvoie l'article 222, 1° CIR 92.

291. X. GERARD et A. SOLDAI, *op. cit.*, p. 113.

292. CIR, art. 222, 3°.

hypothèses d'exception, l'impôt sera calculé sur la partie des loyers nets qui excède le revenu cadastral calculé.

Le commentaire administratif indique que ce résultat net est déterminé:

- en diminuant préalablement le montant brut du loyer et des avantages locatifs de 40 % pour les immeubles bâtis ainsi que pour le matériel et l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination, sans que cette déduction puisse excéder les deux tiers du revenu cadastral non indexé revalorisé en fonction d'un coefficient déterminé annuellement par le Roi (voir art. 13, CIR 92, et art. 1^{er}, AR/CIR 92), ou de 10 % pour les immeubles non bâtis; et
- en soustrayant ensuite du montant net ainsi obtenu le RC indexé des biens en cause.

Le revenu calculé en appliquant ces directives fera l'objet d'une cotisation distincte.

3.3.4.3 Les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers similaires

Les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers similaires seront également imposables pour les entités visées à l'article 220, 3°.

Les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires, comprennent la redevance et tout autre avantage recueilli par le cédant. La valeur des avantages recueillis est égale à celle qui leur est attribuée pour la perception du droit d'enregistrement relatif au contrat d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires dans lequel ils sont prévus.

Ces sommes constituent des revenus de l'année de leur paiement ou de leur attribution, même si elles couvrent tout ou partie de la durée du droit d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires²⁹³.

Toutefois, l'article 10 § 2 prévoit une exonération pour les sommes obtenues pour la concession d'un droit d'usage sur des biens immobiliers bâtis en vertu d'une convention non résiliable d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires, à la condition que:

- les redevances échelonnées prévues au contrat per-

mettent de couvrir, outre les intérêts et les charges de l'opération, la reconstitution intégrale du capital investi par le propriétaire dans la construction ou, dans le cas d'un bâtiment existant, la valeur vénale de celui-ci;

- la propriété de la construction soit, au terme du contrat, transférée de plein droit à l'utilisateur ou que le contrat comporte une option d'achat pour l'utilisateur.²⁹⁴

L'excédent des sommes servant à recouvrer le montant de capital sera considéré comme un revenu mobilier visé par l'article 19, et imposé comme tel.

Les revenus découlant des opérations présentées ci-dessus seront soumis à une cotisation distincte (v. Partie suivante).

3.3.4.4 Les plus-values réalisées sur des immeubles non bâtis

Les plus-values réalisées sur des immeubles non bâtis en Belgique ou sur des droits réels similaires, à l'occasion d'une cession à titre onéreux,²⁹⁵ sont également considérées comme des revenus imposables. Il faudra toutefois qu'il s'agisse:

- de biens qui ont été acquis à titre onéreux et qui sont aliénés dans les huit ans de la date de l'acte authentique d'acquisition ou, à défaut d'acte authentique, de la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition a été soumis à la formalité d'enregistrement;
- de biens qui ont été acquis par voie de donation entre vifs et qui sont aliénés dans les trois ans de l'acte de donation et dans les huit ans de la date de l'acte authentique d'acquisition à titre onéreux par le donateur ou, à défaut d'acte authentique, de la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition à titre onéreux par le donateur a été soumis à la formalité d'enregistrement.

Les opérations donnant lieu à des plus-values imposables sont donc:

- la vente²⁹⁶;
- l'échange;
- l'apport en société;
- toute autre convention translatrice de droits immobiliers à titre onéreux, telle que la dation en paiement ou le partage de biens que plusieurs personnes ont acquis ensemble à titre onéreux²⁹⁷;

portant sur des biens immobiliers non bâtis situés en Belgique, ce qui comprend toutes les propriétés foncières situées en Belgique, mais également les terrains sur lesquels sont érigés des bâtiments dont la valeur

293. CIR 92, art. 10, § 1^{er}.

294. CIR 92, art. 10, § 2.

295. CIR 92, art. 222, 4°.

296. Voy. les articles 93 et 93bis du CIR 92 pour les opérations d'échange et de vente qui ne sont pas visées par la disposition.

297. Remarquons néanmoins que ne sont pas visées les acquisitions par donation (dans certaines limites par rapport à la date d'acquisition antérieure) et par succession.

vénale est inférieure à trente pourcents du prix de réalisation de l'ensemble²⁹⁸.

Le montant de la plus-value imposable s'entend de la différence entre:

- d'une part le prix de cession du bien ou, si elle lui est supérieure, la valeur vénale qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement, ce prix ou cette valeur étant, le cas échéant, diminué des frais que le contribuable justifie avoir faits ou supportés en raison de l'aliénation du bien;
- d'autre part le prix pour lequel le bien a été acquis à titre onéreux par le contribuable ou par le donateur, ou, si elle est supérieure, la valeur vénale qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement, étant entendu que le prix d'acquisition:
 - est majoré des frais d'acquisition ou de mutation et des impenses qui, à défaut d'éléments probants, sont fixés à 25 pourcents du prix d'acquisition, le prix ainsi majoré étant augmenté de 5 pourcents pour chaque année écoulée entre la date d'acquisition et la date de constatation de l'aliénation;
 - est diminué, le cas échéant, de l'indemnité perçue en exécution de la législation organique de l'aménagement du territoire et de l'urbanisme²⁹⁹.

La plus-value sera imposée via une imposition distincte, dont le taux variera en fonction de la période de temps qui s'est écoulée entre les deux opérations.

3.3.4.5 Les plus-values sur participations importantes

En vertu de l'article 222, 5°, les organismes sans but lucratif visés à l'article 220, 2° et 3, sont également imposables pour les plus-values qu'ils réalisent lors de la cession de participations importantes. Les circonstances visées par le législateur sont les suivantes:

- il doit s'agir d'actions ou parts représentatives de droits sociaux dans les sociétés, associations, établissements ou organismes quelconques qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction d'administration;
- les plus-values doivent être faites à l'occasion d'une cession à titre onéreux à une société ou une personne morale non-résidente visée par l'article 227, 2° et 3°³⁰⁰, dont le siège social n'est pas situé dans un Etat membre de l'Espace économique européen³⁰¹.

L'entité sera réputée posséder une participation im-

portante si elle a détenu, au cours des cinq années précédant la cession, même indirectement, plus de vingt-cinq pourcents des droits dans la personne morale dont les actions sont cédées³⁰².

La disposition ne trouvera pas à s'appliquer dans la mesure où l'opération a lieu à l'occasion d'une fusion, d'une scission ou d'une restructuration, dans la mesure où l'association reçoit en échange de ses anciennes parts des parts de la nouvelle entité. Le calcul de la période de 5 ans et du montant de la plus-value se réalisera comme si l'opération n'avait pas eu lieu³⁰³. Le montant de la plus-value imposable sera égal à la différence entre le prix reçu, en espèces, en titres ou sous toute autre forme, en rémunération des actions ou parts cédées, et le prix auquel le contribuable ou son auteur a acquis, à titre onéreux, les dites actions ou parts³⁰⁴.

Une disposition anti-abus, l'article 94 du Code d'impôt sur les revenus, permet l'imposition dans le chef de l'association de la plus-value réalisée, même lorsqu'elle est cédée à un organisme ayant son domicile fiscal. Ainsi, l'ensemble des plus-values réalisées en raison de cessions dans une période de douze mois préalables à la cession vers une personne morale non-résidente seront taxables, toujours évidemment si la condition de détention d'une participation importante est remplie³⁰⁵. Une association qui procéderait à la cession d'une participation importante avec plus-value vers une autre entité résidente de l'Espace Economique européen fera donc preuve de prévoyance en restreignant les possibilités de cession de la participation durant une période de douze mois.

Les plus-values sur participations importantes sont imposables par cotisation spéciale.

3.3.4.6 Les plus-values sur immeubles bâtis

Enfin, les organismes visés aux 2° et 3° de l'article 220 se verront imposer les plus-values qu'ils réalisent sur des immeubles bâtis.

Sont donc imposées les plus-values réalisées à l'occasion d'une cession à titre onéreux, sur des immeubles bâtis situés en Belgique ou sur des droits réels autres qu'un droit d'emphytéose ou de superficie ou qu'un droit immobilier similaire portant sur ces immeubles, pour autant qu'il s'agisse:

- 1) de biens bâtis qui ont été acquis à titre onéreux et qui sont aliénés dans les cinq ans de la date d'acquisition;

298. CIR 92, art. 91.

299. CIR 92, art. 100.

300. H. LOUVEAUX, *op. cit.*, p. 77.

301. CIR 92, art. 90, 9° nouveau. Cette modification fait suite à l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 8 juin 2004, affaire C268/03, www.curia.eu. L'ancienne disposition, qui imposait les cessions d'actions à des entités résidant dans d'autres Etats-membres de l'Union européenne, a été considérée comme contraire à la libre circulation des capitaux.

302. CIR 92, art. 90, 9°, 2^{ème} tiret.

303. CIR 92, art. 94. Le lecteur intéressé trouvera de plus amples précisions dans cet article.

304. CIR 92, art. 102.

305. CIR 92, art. 94.

- 2) de biens bâtis qui ont été acquis par voie de donation entre vifs et qui sont aliénés dans les trois ans de l'acte de donation et dans les cinq ans de la date d'acquisition à titre onéreux par le donateur;
- 3) de biens non bâtis qui ont été acquis à titre onéreux ou par voie de donation entre vifs, sur lesquels un bâtiment a été érigé par le contribuable, dont la construction a débuté dans les cinq ans de l'acquisition du terrain à titre onéreux par le contribuable ou par le donateur, et pour autant que l'ensemble ait été aliéné dans les cinq ans de la date de la première occupation ou location de l'immeuble.

La législation fiscale entend par date d'acquisition ou d'aliénation la date de l'acte authentique de l'acquisition ou de l'aliénation, ou, à défaut d'un acte authentique, la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition ou l'aliénation a été soumis à la formalité d'enregistrement.

Rappelons que les plus-values réalisées sur des terrains sur lesquels sont érigés des bâtiments dont la valeur vénale est inférieure à trente pourcents du prix de réalisation de l'ensemble tombent sous le régime d'imposition des plus-values sur immeubles non bâtis. Les exceptions de l'article 93 bis, visant les immeubles non bâtis, sont également applicables aux immeubles bâtis.

L'article 101, § 2, définit avec précision ce qu'il y a lieu de considérer comme une plus-value, à savoir la différence entre:

- d'une part, le prix de cession du bien ou, si elle lui est supérieure, la valeur qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement ou de la TVA, ce prix ou cette valeur étant, le cas échéant, diminué des frais que le contribuable justifie avoir faits ou supportés en raison de l'aliénation du bien;
- d'autre part, le prix d'acquisition du bien, majoré de 25 %, ou des frais d'acquisition ou de mutation réellement exposés lorsque ceux-ci sont supérieurs à 25 %, étant entendu que par prix d'acquisition, il faut entendre:
 - 1) dans la situation visée sous 1): le prix pour lequel le bien a été acquis par le contribuable, ou, si elle lui est supérieure, la valeur qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement ou de la TVA;
 - 2) dans l'hypothèse visée sous 2): le prix pour lequel le bien a été acquis par le donateur, ou, si elle lui est supérieure, la valeur qui a servi de base à la perception du droit d'enregistrement ou de la TVA;
 - 3) pour l'opération visée sous 3): le prix pour lequel le terrain a été acquis à titre onéreux par le contribuable ou par le donateur, ou, si elle lui est supérieure, la valeur qui a servi de base à la perception

du droit d'enregistrement, augmenté du prix de la construction du bâtiment par le contribuable, qui a servi de base à la perception de la TVA.

Le prix d'acquisition ainsi majoré est augmenté de cinq pourcents pour chaque année écoulée entre la date d'acquisition et la date de l'aliénation, étant entendu que dans le cas visé sous c), l'augmentation de cinq pourcents s'applique, d'une part, sur le prix d'acquisition du terrain, par année écoulée entre la date d'acquisition du terrain à titre onéreux et la date d'aliénation de l'ensemble, et, d'autre part, sur le prix de la construction du bâtiment, par année écoulée entre la date de la première occupation ou location de l'immeuble et la date de l'aliénation de l'ensemble.

Le prix d'acquisition ainsi déterminé est ensuite:

- augmenté des frais de travaux supportés par le propriétaire et, pour autant que ces travaux soient effectués dans l'immeuble aliéné, entre la date d'acquisition, de première occupation ou location et la date d'aliénation, fournis et facturés à celui-ci;
- diminué, le cas échéant, des indemnités perçues du chef de sinistres ayant frappé l'immeuble aliéné³⁰⁶.

La plus-value qui découle de l'application de cette méthode de calcul sera imposée via une cotisation distincte. Dans la mesure où plusieurs opérations sont réalisées durant une même période imposable, et que certaines sont déficitaires, les moins-values réalisées pourront être imputées sur des plus-values réalisées³⁰⁷. *«Le solde éventuel de ces pertes peut être imputé ultérieurement sur des plus-values imposables réalisées par le contribuable en suite d'opérations analogues pendant les cinq périodes imposables suivantes, et ce successivement sur les plus-values de chacune des périodes»*³⁰⁸.

3.3.5 Les dividendes versés par certaines entités visées à l'article 180, 1°

Les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet visées à l'article 180, 1°, sont également imposables sur le montant total des sommes attribuées à toute société ou autre personne morale à titre de dividendes, à l'exclusion de ceux attribués à l'Etat, aux Communautés, aux Régions, aux provinces, aux agglomérations, aux fédérations de communes, aux communes et aux centres publics d'action sociale, ainsi qu'à d'autres intercommunales, structures de coopération ou associations de projet³⁰⁹. Cette mesure n'est toutefois pas applicable aux dividendes attribués par lesdites intercommunales, structures de coopération ou associations de projet en ce

306. CIR 92, art. 101, § 2.

307. CIR 92, art. 103.

308. CIR 92, art. 103; H. LOUVEAUX, *op. cit.*, p. 77.

309. CIR 92, art. 224.

qui concerne les activités qui sont exercées dans le domaine de la distribution publique d'électricité. L'imposition sera égale à une cotisation distincte égale au précompte mobilier.

3.4 Un point de comparaison supplémentaire: brève présentation du régime des Pays-Bas

A nouveau, pour offrir un point de comparaison supplémentaire, nous présentons très brièvement la base imposable à l'impôt des sociétés pour les associations qui y sont assujetties en raison de certaines activités qu'elles exercent (voy. Supra, les critères d'assujettissement).

3.4.1 Le principe

Les revenus imposables à l'impôt des sociétés sont constitués par «*het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit onderneming*»³¹⁰. Ils peuvent toutefois être diminués des pertes encourues, ainsi que des coûts encourus exclusivement pour mener les activités qualifiées d'entreprise.

La définition qui veut que ce soit l'ensemble des avantages perçus qui soient imposables implique que les subsides qui viendraient soutenir l'exploitation d'une entreprise constituent des avantages taxables.

3.4.2 Les exceptions

L'exercice de certaines activités commerciales, qui pourraient dès lors venir concurrencer les entreprises actives dans le même domaine, reste possible. Deux chefs différents peuvent permettre une exonération de certains revenus. L'un est général, alors que l'autre vise les associations qui sont actives dans certains domaines³¹¹.

L'exemption pour les associations actives dans certains domaines

Ainsi, les personnes morales en question verront leurs revenus se rapportant à cette activité, considérée comme d'intérêt social, exonérés de l'impôt des sociétés. Sont notamment visées les institutions actives dans le secteur de la santé, de l'aide aux handicapés physiques et mentaux, dans le secteur de la nature, et dans certains secteurs de la culture (par exemple les associations qui exploiteraient une bibliothèque) ou des assurances sociales réglementées³¹². Il n'y a pas dans ce cas-ci de limite de montant.

L'exemption générale pour petits bénéficiaires

L'article 6 de la loi sur l'impôt des sociétés établit encore une exemption de l'impôt des sociétés pour les associations, fondations et autres personnes morales étrangères identiques réalisant des opérations pouvant être qualifiées d'entreprise aux deux conditions suivantes:

- le montant total du bénéfice ne peut dépasser les 15.000 EUR par an;
- le montant total du bénéfice total sur cinq années ne peut pas dépasser 75.000 EUR³¹³.

Cette mesure est très récente, son entrée en vigueur datant du 1^{er} janvier 2012. Jusque fin 2011, deux autres conditions venaient s'adjoindre: la poursuite d'un objet d'intérêt social général devait être au premier plan (ce que la jurisprudence avait considéré comme limitant le bénéfice de l'exonération aux organismes dont l'entreprise représentait moins de 20 % de leur activité totale³¹⁴), et la poursuite de bénéfices n'avoir qu'une importance secondaire, et le bénéfice devait être affecté au but en question.³¹⁵

Les réserves exonérées pour les associations actives dans le domaine culturel

Enfin, une seconde mesure visant particulièrement les associations actives culturelles a été instaurée. Ainsi, ces associations pourront affecter une partie ou la totalité de leur résultat provenant de l'entreprise à une réserve d'investissement, en exonération d'impôt (certaines limites temporelles existent toutefois). De surcroît, les montants pareillement affectés ne rentrent pas en compte pour l'établissement de la limite de 15.000 EUR prévue à l'article 6³¹⁶.

On ne peut donc que le constater, si le régime hollandais semblait très strict, des mesures récentes l'assouplissent et renforcent son attrait.

3.5 Commentaires comparatifs en matière de base imposable

La base imposable renferme à nouveau des différences marquées entre les différents régimes étudiés. Soulignons toutefois un point commun: malgré que les régimes soient constitués en vue d'éviter que les associations sans but lucratif ne puissent poursuivre des activités lucratives sans payer d'impôts, l'ensemble des pays prévoit des possibilités d'exonération pour les revenus découlant de ces activités. Si l'on fait abstraction de certaines mesures applicables pour les

310. Wet op vennootschapsbelasting 1969, article 8.

311. Wet op vennootschapsbelasting 1969, article 5.

312. *Ibidem*.

313. Wet op vennootschapsbelasting 1969, article 6.

314. Arrêt du Hoge Raad du 14 février 1990, affaire n° 25 447, *BNB*, 1990/94.

315. J.L. VAN DE STREEK, *op.cit.*, p. 3.

316. Verder Fiscaal specialisten, "Vrijstelling voor stichtingen en verenigingen", www.verderfiscaal.nl, 2012.

opérations accomplies dans certains domaines privilégiés, principalement sous le régime anglais, une exception générale, très souvent limitée à un certain montant et à la condition que les activités soient exercées en vue du financement de l'activité désintéressée, est applicable dans la plupart des régimes. Ainsi, les associations britanniques pourront bénéficier de cette exemption à hauteur de maximum 25 %, soumis à un plafond de 50.000 GBP; les personnes morales françaises verront cette limite s'établir à 60.000 EUR, à condition toutefois que l'activité désintéressée reste prédominante; les entités néerlandaises sont celles qui bénéficient de la mesure la plus intéressante, puisqu'elles ne peuvent exonérer que 15.000 EUR de revenus d'activités par an, avec un plafond de 75.000 EUR sur cinq ans.

La Belgique se singularise encore sur ce point. Alors qu'elle fait de l'exercice d'activités lucratives le point d'orgue des conditions d'assujettissement à l'impôt des personnes morales, certains revenus provenant des activités autorisées, à savoir ceux découlant d'activités occasionnelles ou isolées ou ne recourant pas à des méthodes commerciales ou industrielles, ne constituent pas la base imposable à l'impôt des personnes morales. Les associations exerçant de telles activités ne seront donc pas imposées sur leurs revenus.

La sectorisation française pour les associations ne poursuivant qu'une activité lucrative accessoire, et dissociant totalement les revenus relatifs à l'activité désintéressée et ceux provenant de l'activité commerciale, s'identifie fortement au régime de séparation entre l'*onderneming* et l'activité à but social en vigueur dans le régime néerlandais. Cette méthode, qui peut certes paraître difficile à mettre en place, offre l'avantage à l'organisme d'avoir une imposition à l'impôt sur les sociétés partielle, et limite l'implication de l'exercice d'activités à connotation commerciale.

Si l'on se penche sur les revenus immobiliers, il conviendra de remarquer que ceux-ci ne sont pas imposables en droit britannique aussi longtemps que les biens immeubles dont ils sont le fruit sont bien investis dans la réalisation d'une action désintéressée. La Belgique imposera par contre, certes de manière forfaitaire via la perception du précompte immobilier, les revenus cadastraux des immeubles détenus par la société, sauf si ceux-ci sont affectés à une finalité désintéressée dans un des domaines privilégiés prévus par la réglementation. La France connaît également une imposition des revenus du patrimoine, et des exceptions permettant leur exonération, notamment celle qui veut que le bien utilisé par l'association à son propre profit ne soit pas imposable; toutefois, cette imposition a vocation à porter sur des revenus immobiliers réellement perçus, et non déterminés sur une

base forfaitaire comme en Belgique. La France est par contre le seul pays à envisager les revenus provenant d'exploitations agricoles et forestières sur une base séparée, offrant toutefois une exemption d'impôt sur les profits qui en sont retirés dans la mesure où l'exploitation est utilisée en vue de la réalisation de l'objet social.

Il serait tâche ardue d'énoncer les règles applicables aux revenus mobiliers. On peut mentionner qu'au vu des règles générales, la Belgique est le pays où l'imposition sera la plus systématique, le précompte mobilier étant sur la plupart de ceux-ci prélevé sans que l'association ne puisse en demander un remboursement. La France suit à une courte distance, reprenant également les revenus d'investissements dans la base imposable à l'impôt sur les sociétés, mais les hypothèses d'exonérations apparaissent à première vue plus larges que celles applicables en droit belge³¹⁷. Enfin, le régime du Royaume-Uni est celui qui réserve le plus d'exceptions à l'imposition des revenus mobiliers, permettant par exemple la non-imposition des revenus de prêts entre *charities*. Les Pays-Bas imposeront également les revenus mobiliers qui seraient liés à l'entreprise menée par une association.

Le régime d'imposition des plus-values diffère également entre les Etats étudiés: ainsi, la Belgique impose principalement les plus-values spéculatives immobilières, tout comme le Royaume-Uni, et les plus-values sur cession de participations importantes. Les dispositions britanniques prévoient encore une exonération des plus-values non spéculatives, alors que le régime français prévoit l'exonération des plus-values se rattachant à l'exercice de l'activité désintéressée, et l'imposition de celles relatives à des actifs utilisés pour l'exercice d'activités lucratives, si de telles activités existent.

Le Royaume-Uni se distingue par la prise en compte des dépenses. En effet, le fait que le revenu appartienne à une catégorie qui ouvre droit à l'exonération n'est pas suffisant pour s'assurer de celle-ci, encore faut-il que l'association ait réalisé des dépenses suffisantes en vue de l'accomplissement de son but non lucratif par rapport aux revenus exonérés qu'elle a perçus. Cette mesure, qui revient à équilibrer recettes et dépenses pour éviter toute déperdition de l'avantage fiscal octroyé est à notre sens ingénieuse, et assure une imposition effective des dépenses, et donc par là même des revenus, qui ne sont pas destinés à l'accomplissement de l'objet social.

On ne peut donc que conclure que si l'ensemble des systèmes divergent, ce n'est toutefois que sur des détails. Dans chacune des quatre réglementations étudiées transparait la volonté de ne voir privilégiés que

317. La première tranche d'intérêts exonérés prévue à l'article 21 du CIR 92 n'est par exemple pas applicable aux associations belges.

les revenus qui se rattachent à la poursuite de l'objet non lucratif de l'organisme, mêmes si les moyens de mise en place de cette philosophie ne sont pas identiques.

4 Taux d'imposition et formalités déclaratoires et de paiement

4.1 Le Royaume-Uni

4.1.1 Taux de l'imposition

L'imposition des *charities* est certainement le plus simple des trois systèmes étudiés en détails. En effet, aucun impôt spécifique n'est établi spécialement pour les organismes ne poursuivant pas un but lucratif. D'ailleurs, la plupart des *charities* bénéficieront de l'exonération d'imposition de leurs profits.

Suivant le fait que la *charity* possède ou ne possède pas la personnalité juridique, elle sera donc imposable soit dans le chef de ses membres, à l'impôt des personnes physiques, soit au contraire à l'impôt des sociétés³¹⁸.

L'analyse de l'impôt des personnes physiques, plus particulièrement encore l'impôt dû par les *trustees* d'associations créées sous la forme de *trust*, échappe à la présente étude.

Tout au plus, mentionnons que le Royaume-Uni établit un régime particulier pour les *trustees*, prévoyant que les revenus tirés de l'association qui n'est pas reconnue *for charitable purpose only* seront imposables au taux spécifique en vigueur pour les *trusts*, avec toutefois application du taux pour les dividendes, lorsque les revenus provenant du *trust* ont la nature de dividendes³¹⁹. Une exonération de la première tranche de 1.000 GBP est prévue, bien qu'ils soient néanmoins pris en compte pour le calcul des taux³²⁰.

En ce qui concerne l'impôt des personnes, les revenus d'une *charity* imposable dans le chef de ses membres seront inclus dans les revenus de ces derniers, et les revenus provenant de l'*unincorporated charity* ayant la nature de dividendes seront imposés au taux des dividendes. Ceux-ci seront imposables sur base du taux progressif suivant³²¹:

	Dividendes	Autres revenus
Entre 0 et 35.000 GBP	10 %	20 %
Entre 35.000 GBP et 150.000 GBP	32,5 %	40 %
Au-dessus de 150.000 GBP	42,5 %	50 ¹ %

1. Les taux supérieurs seront toutefois revus pour 2013 et 2014 à 45 % pour les autres revenus, et à 37,5 % pour les dividendes.

Pour les *charities* qui possèdent la personnalité juridique, les revenus qui ne qualifient pas pour une exonération seront imposables à l'impôt des sociétés. Il s'agira principalement des revenus d'activités commerciales ne remplissant pas les critères nécessaires à leur exonération et de certains revenus divers³²².

Les taux applicables en matière d'impôt des sociétés sont les suivants³²³:

	2012	2013
Taux pour les sociétés faisant de petits bénéfices	20 %	20%
Entre 300.000 GBP et 1.500.000 GBP	24 % (sujet à une diminution suivant la hauteur du profit imposable ¹)	23 % (sujet à une diminution suivant la hauteur du profit imposable)
Au-dessus de 1.500.000 GBP	24 %	23 %

1. La diminution s'élèvera à une fraction (3/200 pour 2012, 1/110 pour 2013) * (1.500.000 GBP - Profit de l'année) x (Profits de l'année / P).

Des taux spécifiques s'appliqueront à certains revenus de produits financiers privilégiés³²⁴.

4.1.2 Les formalités déclaratoires et de paiement

La *charity* imposable à l'impôt des sociétés anglais devra compléter et transmettre sa déclaration dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice comptable³²⁵.

Etrangement, le paiement de l'impôt sera dû dans les neuf mois et un jour de la clôture de l'exercice comptable, ce qui implique que le paiement sera effectué avant même la rentrée de la déclaration³²⁶.

318. J. KESSLER et H. BROWN, *op. cit.*, p. 3/6.

319. Income Tax Act 2007, section 479.

320. Income Tax Act 2007, section 491.

321. B. OBUOFORIBO, "United Kingdom – Individual taxation – Country Analysis", www.ibfd.org, le 20 juillet 2011.

322. J. KESSLER et H. BROWN, *op. cit.*, p. 3/6.

323. HMRC, «Taxes rates for companies», www.hmrc.gov.uk.

324. J. KESSLER et H. BROWN, *op. cit.*, p. 3/7.

325. HMRC, "Deadlines and requirements for Corporation Tax", www.hmrc.gov.uk.

326. *Ibidem*.

Les *charities* qui présentent, durant l'exercice comptable précédant celui dont l'imposition est envisagée, un bénéfice supérieur à 1.500.000 GBP doivent effectuer des versements anticipés³²⁷. Cette limite est calculée sur une base consolidée quand la personne morale appartient à un groupe.

Les versements anticipés sont dus:

- six mois et treize jours après le premier jour de l'exercice comptable;
- trois mois après le premier versement;
- trois mois après le second versement;
- enfin trois mois et quatorze jours après le dernier jour de l'exercice comptable.

Pour les entités assujetties à l'impôt des sociétés anglais dont l'exercice d'imposition compte douze mois et qui sont redevables de versements anticipés, l'entière de la dette d'impôt doit être acquittée en quatre paiements d'un même montant³²⁸.

4.2 La France

4.2.1 Les taux applicables aux organismes sans but lucratif

Comme évoqué dans la partie sur la base imposable, quatre cas de figure peuvent se présenter pour une association en matière d'imposition des revenus:

- l'association ne possède pas de patrimoine et n'exerce pas d'activités lucratives: dans cette hypothèse, elle n'est redevable d'aucun impôt;
- l'association possède un patrimoine mais n'exerce pas d'activités lucratives: elle sera redevable des impôts sur le patrimoine, qui constituent des impositions à un taux distinct;
- l'association possède ou ne possède pas un patrimoine et exerce une activité lucrative accessoire: elle devra s'acquitter de l'impôt des sociétés sur les revenus de l'activité accessoire, sauf si elle peut bénéficier de la franchise de lucrativité et des impôts distincts sur le patrimoine pour les revenus de son patrimoine;
- l'association exerce une activité lucrative, qui représente la majorité de son chiffre d'affaires ou qui mobilise la majorité de ses moyens.

4.2.2 Les taux de l'impôt sur le patrimoine

Les revenus fonciers

Les revenus fonciers seront frappés au taux de l'impôt des sociétés applicable aux revenus du patrimoine, dans la mesure où ils ne tombent pas sous une des exceptions. Le taux, pour les revenus fonciers, s'établit donc à 24 %, ce qui constitue une réduction du taux commun de l'impôt sur les sociétés³²⁹.

Les revenus des exploitations agricoles et forestières

Similairement aux revenus fonciers, les revenus provenant d'exploitations agricoles ou forestières, qui ne sont pas considérés comme partie intégrante de la visée désintéressée de l'entité imposée, seront soumis au taux de 24 %³³⁰.

Les revenus mobiliers

L'imposition des revenus mobiliers, dont on rappellera que certains sont exonérés, dépendra de la nature du revenu. Le taux d'imposition de droit commun reste, à l'instar des deux premières catégories de revenus du patrimoine, celui prévu à l'article 219bis du Code général d'impôts. Les produits détenus par un organisme sans but lucratif pouvant être de nombreuses natures, et la législation française regorgeant de nombreux régimes différents et de multiples produits créés par des mesures budgétaires de courte durée et bénéficiant d'un régime fiscal dissocié, seuls sont présentés les taux génériques et les grandes catégories de revenus mobiliers qui s'y rapportent³³¹. Rappelons que certains produits sont soumis à une retenue à la source et sont exempts de toute obligation déclaratoire.

Sont imposables au taux de 24 % notamment:

- les intérêts et produits des emprunts non visés par une mesure d'allègement, notamment les intérêts des livrets B des Caisses d'épargne, des livrets bancaires et portés en compte courant³³²;
- les avances, prêts ou acomptes reçus en tant qu'associés de sociétés de capitaux³³³;
- les intérêts ou produits attachés aux bons de capitalisation versés lors du dénouement du contrat³³⁴;
- les revenus distribués, principalement les avances et prêts aux actionnaires, les sommes perçues qui constituent des produits ou des bénéfices qui ne sont ni réservés, ni incorporés au capital³³⁵.

327. HRMC, "Instalment payments of Corporation Tax", www.hmrc.gov.uk.

328. *Ibidem*.

329. CGI, art. 206, § 5 et art. 219bis.

330. *Ibidem*.

331. Le lecteur curieux d'explorer les ramifications de la législation fiscale mobilière se référera utilement au Code général d'impôts.

332. LEDAIN A. et HUNG CHEI TUI G., *Le culte et la législation*, Toulouse, Actes 6, www.actes6.com.

333. CGI, art. 111.

334. Instruction de la Direction générale des impôts du 12 juillet 1997, n° 4 H-6112, www.impots.gov.fr, § 40.

335. CGI, art. 109 et 111.

Sont imposables au taux de 10 % notamment:

- certains revenus des caisses de retraite et de prévoyance, à l'exception des fonds d'épargne retraite³³⁶;
- les produits de titres de créances négociables sur un marché réglementé et non susceptibles d'être cotées³³⁷;
- les revenus (intérêts, arrérages, lots et primes de remboursement) des titres émis depuis le 1^{er} janvier 1987 parmi lesquels les obligations, les titres participatifs, effets publics et tout autre titre d'emprunt négociable délivré par des associations et sociétés françaises³³⁸.

Sont imposables au taux de 15% notamment:

- les dividendes de sociétés françaises ou étrangères³³⁹;
- les dividendes de sociétés immobilières et sociétés immobilières d'investissement³⁴⁰.

Les crédits d'impôts et avoirs fiscaux rattachés aux revenus de valeurs mobilières étrangères sont imputables sur l'impôt sur les sociétés, moyennant le respect de certaines conditions, notamment que le revenu en question ait bien été soumis à une retenue à l'étranger et que cette retenue soit prévue par une convention internationale³⁴¹. La somme à imputer ne peut excéder la fraction de l'impôt sur les sociétés afférent aux revenus mobiliers³⁴².

L'impôt dû sur les revenus du patrimoine prévu par l'article 206-5 du Code général des impôts est encore diminué d'un abattement de 50.000 EUR³⁴³ pour les fondations reconnues d'utilité publique³⁴⁴.

4.2.3 L'impôt sur les sociétés

Que ce soit dans le cadre des profits affectés aux activités lucratives en vertu d'une sectorisation ou pour l'ensemble des profits des associations dont les activités lucratives ne sont pas accessoires ou dont la gestion n'est pas désintéressée, le résultat de l'association à des fins d'imposition sera déterminé conformément aux règles applicables aux sociétés commerciales. Il s'en suit que les associations pourront bénéficier d'une grande majorité des déductions prévues³⁴⁵ (avoirs fiscaux, crédit d'impôt recherche, crédit d'impôt formation, etc.).

Deux taux s'appliquent:

- dans la mesure où les revenus soumis à l'impôt des sociétés ne dépassent pas 7.630.000 EUR hors taxes sur base annuelle, une réduction du taux à 15 % s'appliquera pour les 38.120 premiers EUR;
- pour le surplus, ou si le chiffre d'affaires de l'association est supérieur à 7.630.000 EUR hors taxes, le taux de l'impôt sur les sociétés sera de 33,1/3 %³⁴⁶.

4.2.4 Les formalités déclaratoires

Pour les entités assujetties à l'impôt sur le patrimoine

Depuis le 1^{er} janvier 2009, l'association redevable de l'impôt aux taux réduits doit faire une déclaration auprès de l'administration dans les trois mois de la clôture de l'exercice, ou avant le 1^{er} avril de l'année qui suit l'année de réception des revenus³⁴⁷. Si l'organisme souhaite imputer sur l'impôt dû des crédits d'impôt attachés à des revenus de valeurs mobilières étrangères, la rentrée d'un second formulaire s'avère nécessaire³⁴⁸. L'impôt doit être versé spontanément à l'administration. Aucun versement anticipé n'est requis.

Pour les entités assujetties à l'impôt sur les sociétés

Les personnes morales et associations sujettes à l'impôt sur les sociétés sont tenues à la rentrée d'une déclaration dans les trois mois de la clôture de leur exercice comptable³⁴⁹ ou, si aucun exercice n'est clos au cours d'une année, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le premier mai³⁵⁰. Un paiement spontané de l'impôt doit, comme pour les impositions à taux réduits, également être effectué.

L'impôt sur les sociétés est payable en deux temps:

- tout d'abord via le versement de quatre acomptes trimestriels déterminé à partir du résultat du dernier exercice clos (pour les associations clôturant au 31 décembre, les acomptes doivent être respectivement payés les 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre);
- ensuite, à la fin de l'exercice, une liquidation du solde d'impôt restant dû sera effectuée.

Chacun des versements doit être accompagné du for-

336. Voy. à cet égard l'article 206, § 11 du CGI.

337. CGI, art. 219bis.

338. CGI, art. 118 et 119. Voy. également les revenus présentés aux articles 238septies du CGI.

339. Cette mesure n'est toutefois applicable qu'à partir du 31 décembre 2009.

340. CGI, art. 208, 3^{ter} à 3^{sexies} et 208 B.

341. CGI, art. 220, § 1, *littera b*.

342. Lorsque la somme à déduire est supérieure à ce montant, il est admis que l'excédent soit imputé sur l'impôt sur les sociétés frappant les plus-values à long terme. Mais l'excédent ne peut pas être reporté sur des exercices ultérieurs ou restitué à l'association.

343. Avant le 1^{er} janvier 2005, 15.000 EUR.

344. CGI, art. 219bis-III, issu de l'article 5 de la loi 2003-709 du 1^{er} août 2003 relative aux associations et aux fondations, *J.O.*, août 2003.

345. B. LEFILS, *op. cit.*, p. 105.

346. www.impots.gov.fr.

347. B. LEFILS, *op. cit.*, p. 96. Le formulaire est disponible auprès de l'administration et porte le numéro 2070.

348. Imprimé n° 2066.

349. Imprimé n° 2065 pour la généralité des entreprises et imprimé n° 2070.

350. CGI, art. 223-1.

mulaire adhoc³⁵¹. Les associations et autres organismes éligibles pour la franchise de lucrativité ne sont pas tenus de procéder à ces versements anticipés durant les douze premiers mois de leur premier assujettissement³⁵². Il en va de même pour les personnes morales dont le chiffre d'affaires est inférieur à 84.000 EUR³⁵³ ou pour celles dont le montant de l'impôt sur les sociétés pour l'exercice antérieur de référence est inférieur à 3.000 EUR³⁵⁴.

4.3 La Belgique

4.3.1 Les taux

4.3.1.1 *Les taux pour les organismes sans but lucratif assujettis à l'impôt des sociétés*

Les associations sans but lucratif belges (bien que justement leur non-lucrativité soit contestée) et les sociétés à finalité sociale qui ne répondent pas aux conditions d'assujettissement à l'impôt des personnes morales seront imposables à l'impôt des sociétés. Les organisations rencontrant les conditions pourront bénéficier de l'impôt réduit pour petites entreprises prévu à l'article 215, les autres seront assujetties au taux de droit commun de 33,99 % (cotisation de crise incluse)³⁵⁵. Des versements anticipés devront être effectués, et une déclaration rentrée pour chaque exercice d'imposition.

4.3.1.2 *Les taux pour les organismes sans but lucratif assujettis à l'impôt des personnes morales*

Afin de faciliter la lecture, les différents taux et mécanismes d'imposition sont présentés, pour chaque revenu, dans l'ordre utilisé pour la base imposable.

Les revenus imposables pour les trois catégories d'entités visées à l'article 220

- Les revenus immobiliers des biens sis en Belgique: l'impôt sera égal au précompte immobilier, dans la mesure où l'immeuble ne bénéficie pas de l'exonération, qui s'établit à 1,25 pourcent du revenu cadastral indexé pour les immeubles situés en Régions wallonne et bruxelloise, et à 2,5 pourcents pour les immeubles situés en Région flamande. Ce montant est à majorer des additionnels communaux et provinciaux; ils ne doivent pas être repris

sur la déclaration, le précompte immobilier étant perçu via un enrôlement séparé.

- Les revenus mobiliers: l'impôt sera égal au précompte mobilier, qui s'établit à 25 % pour les dividendes et à 21 % pour les autres revenus. Le précompte mobilier est libératoire pour ces revenus à l'impôt des personnes morales, de telle sorte que les revenus mobiliers ne doivent pas être repris dans la déclaration.
- Certains revenus divers visés à l'article 90, 5° à 7° et 11°: l'impôt est égal au précompte mobilier³⁵⁶ de 15 % pour les revenus visés aux articles 90, 5° à 7°³⁵⁷ et au taux de 10, 15, 21 ou 25 % pour les indemnités pour coupon manquant ou pour lot manquant visées à l'article 90, 11°, selon le taux applicable aux revenus de capitaux et biens mobiliers et aux lots visés à l'article 90, 6°, auxquels se rapportent ces indemnités. Le précompte mobilier n'étant pas dû à la source, mais bien par le bénéficiaire des revenus, l'association devra déclarer les revenus dans un délai de quinze jours suivant la clôture de son exercice³⁵⁸.

Les revenus supplémentaires imposables pour les entités visées à l'article 220, 2° et 3

- Les dépenses non justifiées: l'impôt est constitué de la cotisation spéciale pour commissions secrètes, qui s'élève à 309 % (contribution complémentaire de crise incluse)³⁵⁹. Les revenus sont à reprendre dans la déclaration à l'impôt des personnes morales à la case y afférent.
- Les cotisations patronales d'assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré et pensions, rentes et autres allocations en tenant lieu, qui ne satisfont pas aux conditions légales: la cotisation distincte sera appliquée sur ces revenus, à un taux égal à l'impôt de société (33,99 %, contribution complémentaire de crise incluse)³⁶⁰. Les pensions et cotisations pour pensions excessives doivent être mentionnées dans la déclaration à l'impôt des personnes morales.
- Les dix-sept pourcents de l'avantage de toute nature en matière de voiture: idem³⁶¹.

Les revenus imposables exclusivement pour les organismes visés à l'article 220, 3°.

- Les revenus d'immeubles sis à l'étranger: une cotisation distincte est établie à un taux de 20,6 %³⁶²

351. Le formulaire 2751 pour un acompte, le 2752 pour le versement du solde.

352. Instruction de la Direction générale des impôts du 26 novembre 2004, n° 4 A-10-04, B.O.I..

353. CGI, art. 1668-1.

354. CGI, art. 359-3 de l'Annexe III.

355. CIR 92, art. 15.

356. CIR 92, art. 225, al. 1^{er}.

357. CIR 92, art. 269, al. 1^{er}, 1°.

358. CIR 92, art. 267, al. 7 et art. 412, al. 1^{er}.

359. CIR, art. 225, 4°.

360. CIR, art. 225, 4°.

361. *Ibidem*.

362. CIR, art. 225, 1°.

(contribution complémentaire de crise incluse). Ils sont à reprendre dans la déclaration à l'impôt des personnes morales.

- Les excédents de loyers: *idem*³⁶³.
- Les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers similaires: *idem*.
- Les plus-values réalisées sur des immeubles non bâtis: une cotisation spéciale s'appliquera sur la plus-value, à hauteur de 33,99 % (contribution complémentaire de crise incluse) si le bien est aliéné dans les cinq années qui suivent son acquisition, à hauteur de 16,995 % si l'aliénation a lieu durant les trois années qui suivent³⁶⁴. Les plus-values sont à mentionner dans la déclaration.
- Les plus-values sur participations importantes: les plus-values sont imposées via l'établissement d'une cotisation de 16,995 % (contribution complémentaire de crise incluse)³⁶⁵, et doivent être déclarées via la déclaration à l'impôt des personnes morales.
- Les plus-values sur immeubles bâtis: *idem*³⁶⁶.

Les dividendes versés par les entités visées à l'article 180, 1° sont imposables au taux de 15,45 pourcents (contribution complémentaire de crise incluse), et il doit en être fait mention dans la déclaration à l'impôt des personnes morales.

4.3.2 Les formalités déclaratoires et de paiement

Les entités soumises à l'impôt des personnes morales doivent rentrer annuellement une déclaration³⁶⁷ auprès de l'administration belge, en y intégrant l'ensemble des revenus pour lesquels la mention est obligatoire.

Le délai de rentrée de la déclaration ne peut en principe être inférieur à un mois à compter de la date d'approbation du bilan et du compte de résultats ou des comptes de recettes et de dépenses, sans toutefois que le délai ne soit supérieur à six mois à compter de la date de la clôture de l'exercice comptable³⁶⁸.

L'association recevra un avertissement extrait de rôle mentionnant le total des cotisations s'appliquant sur les revenus dont la déclaration à l'impôt des personnes morales est obligatoire, et devra effectuer le paiement dans les deux mois qui suivent. Aucun versement anticipé n'est prévu.

4.4 Un point de comparaison supplémentaire: brève présentation du régime des Pays-Bas

Le taux d'imposition pour l'impôt des sociétés néerlandais s'élève à 20 % entre 0 et 200.000 EUR et à 25 % à partir de 200.001 EUR. Des mesures existent pour alléger le taux sur les dividendes.

Les associations peuvent bénéficier de certaines des nombreuses exonérations prévues par la législation néerlandaise, et doivent, dès qu'elles exercent une entreprise, rentrer une déclaration. Des versements sont à effectuer tout au long de l'année de perception des revenus, sur base des revenus antérieurs.

4.5 Commentaires comparatifs en matière de taux et de formalités déclaratives et de paiement

Au vu des divergences en matière de base imposable, la comparaison des taux d'impôt frappant les revenus des associations sans but lucratif n'est pas pertinente. Remarquons néanmoins que la Belgique se singularise à nouveau, en proposant des cotisations distinctes suivant les revenus, et non un taux proportionnel comme les autres pays étudiés.

L'ensemble des régimes étudiés proposent des allègements en matière de fiscalité mobilière, principalement sous la forme d'exonérations visées dans la partie précédente et d'un taux d'imposition réduit pour les dividendes au Royaume-Uni, en appliquant un taux inférieur au taux de droit commun en France, et en prévoyant notamment des mesures d'exonérations pour les dividendes aux Pays-Bas.

Lorsqu'un taux réduit est prévu pour les petites entreprises, ou une réduction de taux pour une partie des revenus, comme c'est le cas respectivement au Royaume-Uni et en France, les organismes ayant une finalité désintéressée n'en sont pas exclus.

Pour la France, le Royaume-Uni et les Pays-Bas, lorsque l'association est assujettie à l'impôt des sociétés, elle est tenue de se conformer aux mêmes formalités que les sociétés, à savoir procéder à la rentrée d'une déclaration et à des versements anticipés. Les délais ne sont toutefois pas identiques, et le régime anglais peut surprendre de prime abord puisqu'il impose le paiement du solde de l'impôt dû à une date antérieure à la date butoir de rentrée de la déclaration. Pour les associations imposées en Belgique, un formulaire spécifique de déclaration, qui n'est à remplir

363. *Ibidem*.

364. CIR, art 225, 2° et art. 171, 1° b) et 4°, d).

365. CIR, art. 225, 3°.

366. *Ibidem*.

367. Sur un formulaire, dont le numéro d'ordre est 276.5, qui est normalement envoyé à chaque personne morale. Le contribuable qui ne l'aurait pas reçu est tenu de le demander.

368. CIR 92, art. 310.

que dans le cas de certains revenus, est envoyé par l'administration. Aucun versement anticipé n'est à effectuer.

5 Conclusion

Comme nous avons pu le constater tout au long de l'étude, l'imposition des quatre Etats étudiés présente tant des différences tout en nuances que des rapprochements certains. Quelques grandes lignes directrices peuvent néanmoins être dégagées.

Tout d'abord, on voit que l'ensemble des Etats accorde une grande importance à décrire avec soin les critères d'assujettissement à l'impôt frappant les personnes morales poursuivant un objectif non lucratif. Le but avoué de la complexité des critères à prendre en compte, notamment au niveau des activités lucratives que les associations sont autorisées à exercer, est de ne pas permettre des mesures d'optimisation fiscale pour les entreprises et autres acteurs économiques. Les moyens mis en place à cette fin diffèrent toutefois, le Royaume-Uni ayant par exemple mis en place un ingénieux système de double contrôle, aux niveaux des revenus et des dépenses, de l'affectation des sommes bénéficiant des exonérations, alors que la France recourt quant à elle à une analyse poussée des conditions d'exercice de l'activité de l'association avant de lui accorder l'exemption. Les conditions donnant accès à la réduction d'impôt diffèrent également, la France et le Royaume-Uni accordant une importance plus grande aux personnes dirigeant l'association et à la limitation de leurs revenus, tandis que la Belgique et les Pays-Bas s'intéressent davantage aux activités commerciales exercées par l'entité en question.

La base imposable sur laquelle sera effectué le calcul d'impôt diffère fortement entre les pays, la Belgique ne visant par exemple que certains revenus, alors qu'au contraire l'impôt sur les sociétés français ou le *corporation tax* britannique ont vocation à s'appliquer sur l'ensemble des bénéfices enregistrés par l'organisme. Tout au plus, remarquons que les pays ont tous la volonté de voir imposer principalement les revenus qui ne bénéficient pas directement à l'accomplissement de la visée désintéressée ou qui sont superflus. A cet égard, on remarquera tout particulièrement la rigueur du régime néerlandais, dont la jurisprudence ne permet que très rarement à une association de mener une activité lucrative vers les tiers sans être redevable de l'impôt des sociétés.

Aucun des régimes étudiés n'interdit l'exercice de toute activité lucrative à une association sans but lucratif, la plupart établissant néanmoins un seuil maximal en valeur des opérations pouvant être effectuées durant une période imposable. Le Royaume-Uni

s'avère dans ce domaine le plus libéral, en prévoyant non seulement plusieurs exemptions pour les revenus d'activités lucratives, notamment pour les opérations contribuant directement à la réalisation de l'objet social, mais également une exonération générale et cumulable pouvant s'élever à 50.000 GBP. Le Royaume-Uni est également le pays dont la législation offre les chefs d'exemptions les plus larges en matière de revenus mobiliers, la Belgique imposant systématiquement de tels revenus.

Les taux applicables aux revenus constituant la base imposable ne permettent pas de déterminer que l'imposition sera plus élevée dans un pays que dans un autre. Par le jeu des exceptions applicables et en raison de l'imposition cédulaire partielle mise en place par le régime belge, la charge effective d'impôt variera fortement suivant les biens possédés par l'association, les activités qu'elle exerce et les revenus qu'elle perçoit, les taux en vigueur n'étant donc pas des indicateurs fiables. La France et le Royaume-Uni, mais également les Pays-Bas, malgré une imposition de l'ensemble des revenus à un taux proportionnel, ont prévu des dispositions allégeant la charge fiscale sur les dividendes. Dans tous les Etats, les associations qui se voient assujetties doivent déclarer leurs revenus à l'administration, mais ne sont tenues à payer des versements anticipés qu'en France, au Royaume-Uni et aux Pays-Bas.

Durant notre analyse, nous avons toutefois pu constater que le régime belge se distinguait sur trois points. Premièrement, la Belgique est le seul des quatre pays à disposer d'un impôt spécifique frappant les entités ne poursuivant pas un objectif de lucre. Deuxièmement, alors qu'il accorde une grande importance aux occupations lucratives mises en place par l'association en vue de déterminer son assujettissement à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales, le régime belge n'impose pas via ce dernier impôt les revenus provenant d'activités commerciales ou industrielles, au contraire de ses voisins, même si ceux-ci prévoient des mesures d'allègement. Enfin, troisièmement, le régime belge est le seul à prévoir un taux distinct pour chaque revenu, et non un taux global, même si à cet égard la France possède également quelques exceptions au taux de droit commun.

Même si ces derniers points n'ont malheureusement pas pu faire l'objet d'une étude dans la présente contribution, de nombreuses questions restent ouvertes concernant l'imposition des personnes morales poursuivant un but non lucratif, tout particulièrement dans le domaine de leur mobilité internationale ou encore des dispositions qui leur sont applicables. De nombreuses problématiques restent donc ouvertes à la réflexion pour le lecteur intéressé par la fiscalité du monde associatif.