

Contribution à l'étude du régime de fiscalité directe
des entreprises sociales en Belgique
*Une illustration des interactions entre le
droit fiscal et le droit des personnes morales*

Sabine Garroy

Séminaire de recherche du CES – 23 avril 2019

Plan

- Introduction
- Évolution du périmètre de la recherche
- L'étude en bref

Introduction

- Dans une optique favorable à leur développement et à leur pérennité, les entreprises sociales ne devraient pas être taxées comme les entreprises commerciales, dans la mesure où une telle charge fiscale pourrait, à long terme, menacer leur viabilité (OCDE, *Synthèse sur l'entrepreneuriat social. L'activité entrepreneuriale en Europe, 2013*, p. 8).
- => charge fiscale *moindre* (« approprié ») pour l'ensemble des entreprises sociales (« cohérent ») en comparaison des autres entreprises
 - Première question : un cadre approprié et cohérent est-il garanti en matière de fiscalisation des revenus?
 - Deuxième question: dans le cas contraire, comment le mettre en œuvre?

Introduction

- Deux fils rouges
- 1. l'existence de tensions persistantes entre droit fiscal et droit des personnes morales
- 2. les frictions entre activité et finalité des personnes morales en droit belge

Évolution du cadre de la recherche

- Sujet(s) de la recherche (=> « Prolégomènes »)
 - => ASBL
 - => secteur privé non marchand
 - => économie sociale
 - => entreprise sociale & approche « par le statut »

ASBL

Coopérative agréée
(CNC)

Variante de la
société à finalité
sociale

Fondation privée

- Plan de l'étude
 - Compréhension du régime actuel => nécessité d'une rétrospective
 - Réflexions prospectives => deux temps à distinguer (court terme / moyen et long termes)

L'étude en bref

- (Introduction)
- (Prolégomènes)
- Première partie
 - Titre I^{er} : description du cadre actuel
 - Titre II: origines du cadre actuel
 - Conclusions de la première partie
- Seconde partie
 - Titre I^{er}: perspectives à court terme - le Code des sociétés et des associations
 - Titre II: perspectives à moyen et long termes – réflexions prospectives
 - Conclusions de la deuxième partie
- Conclusions générales

Première partie – titre Ier

La présentation du régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales – IPM ou ISOC?

- Si l'on considère pour hypothèse de départ que le contribuable dont on cherche à déterminer le sort fiscal est une personne morale résidant fiscalement en Belgique, le raisonnement à appliquer se décline tout au plus en trois étapes.
 1. la personne morale se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ? ;
 2. si tel est bien le cas, la « personne morale sans but de lucre fiscal » agit-elle principalement ou exclusivement dans un *domaine privilégié* (art. 181 du C.I.R. 1992) ? ;
 3. sinon, la « personne morale sans but de lucre fiscal » se cantonne-t-elle à la réalisation d'*opérations autorisées* (art. 182 du C.I.R. 1992) c'est-à-dire *d'opérations isolées ou exceptionnelles, d'opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire, d'opérations ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales ou d'opérations économiques accessoires* ?

Première partie – titre Ier

La présentation du régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales – IPM ou ISOC?

- « Absence de but de lucre fiscal »: ne pas chercher à accorder, directement ou indirectement, un gain matériel, immédiat ou différé, à ses actionnaires ou associés
- Personnes morales poursuivant un but de lucre fiscal: sociétés sauf si interdiction statutaire de distribution d'un dividende
- Personnes morales sans but de lucre fiscal: ASBL, fondation privée, *le cas échéant*, société coopérative agréée et/ou société à finalité sociale
- Attention: la *(possible) distribution de dividendes* – caractéristique de la *finalité* – suffit en pratique pour soumettre d'office l'entreprise sociale à l'impôt des sociétés

=> cadre actuel « non cohérent »

Première partie – titre Ier

La présentation du régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales – IPM vs ISOC

	I.P.M.	I.Soc.	I.P.M. versus I.Soc.
Base imposable	Uniquement les revenus passifs	Revenus actifs et passifs	Base limitée
Taux d'imposition et mode de calcul	Taux spécifiques pour chaque catégorie de revenus	Pour les exercices d'imposition 2019 et 2020 : – Un taux proportionnel de 29,58% – Sauf taux réduit de 20,40% pour PME sur les premiers 100 000 euros	Taux inférieurs ?
Perception	Retenue à la source ou enrôlement Précompte mobilier = impôt	En principe, par voie de rôle Précompte mobilier = acompte	Pas d'imputabilité du précompte mobilier

« Diversité des paramètres »



Cadre actuel
« non approprié »

Première partie – titre II

Les origines du régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales

- Normes de référence (spécialité légale & « *asset lock* »)



Première partie – titre II

Les origines du régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales

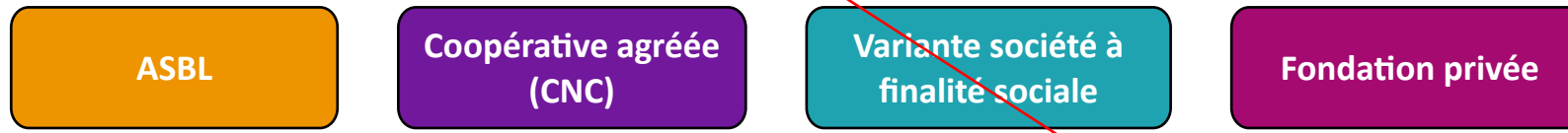
- 1. l'existence de tensions persistantes entre droit fiscal et droit des personnes morales
 - Influence du droit des personnes morales sur le droit fiscal:
 - *Ratio legis* du régime I.P.M./I.Soc. (voy. *infra*)
 - Taxation des sociétés
 - Influence du droit fiscal sur le droit des personnes morales:
 - But de lucre commercial *subjectif*
 - Consécration de l'accessoriété-finalité
- 2. les frictions entre activité et finalité des personnes morales en droit belge
 - Au départ, caractère déterminant de l'affectation des recettes pour définir le régime fiscal associé
 - Avec le temps (à partir de la L. 3/11/1976), consécration du principe « à même activité, même impôt »
 - **Sanctuarisation de l'activité en droit fiscal – précisions concernant la raison de l'absence d'un cadre *ad hoc***
- 3. les limites de l'approche par statut

Conclusions de la première partie

- Pour partie, le régime belge de fiscalisation des revenus des entreprises sociales résulte d'une importation de spécificités ou de problématiques issues du droit des personnes morales
- Fondement de la politique fiscale actuelle (depuis 1976) : lutte contre la concurrence fiscale déloyale des A.S.B.L.
- Refonte du droit économique en trois actes:
 - Réforme du droit de l'insolvabilité (loi du 11 août 2017, entrée en vigueur le 1^{er} mai 2018)
 - Réforme du droit des entreprises (loi du 15 avril 2018, entrée en vigueur le 1^{er} novembre 2018)
 - Code des sociétés et des associations (loi du 23 mars 2019, entrant en vigueur au 1^{er} mai 2019 « pour les nouvelles structures »)
- Si le régime I.P.M./I.Soc. n'a pas considérablement évolué depuis 1976, le contexte dans lequel il a pris naissance et qui en constitue le fondement n'est plus

Deuxième partie – titre Ier

Perspectives à court terme : l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations



- **SFS** : remplacée par un agrément disponible pour les coopératives (*le cas échéant agréées CNC*) => SC agréées comme ES (*SCES agréée* ; double agrément)
- **ASBL**: activité économique illimitée
- **SC**: suppression de la SCRI ; volonté de consécration de la philosophie coopérative dans la SC (flexibilité instaurée dans la SRL) ;
- **Nouvelle définition de la société (art. 1:1)** : « Une société est constituée par un acte juridique par lequel *une ou plusieurs* personnes, dénommées associés, font un apport. Elle a un patrimoine et a pour objet l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées. *Un de ses buts* est de distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect ».

Deuxième partie – titre Ier

Perspectives à court terme : l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations

- **Art. 1:2**

Une association est constituée par une convention entre deux ou plusieurs personnes, dénommées membres. Elle poursuit un but **désintéressé** dans le cadre de l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées qui constituent son objet. **Elle ne peut distribuer ni procurer directement ou indirectement un quelconque avantage patrimonial à ses fondateurs, ses membres, ses administrateurs ni à toute autre personne sauf dans le but désintéressé déterminé par les statuts.** Toute opération violant cette interdiction est nulle.

- **Art. 1:3**

Une fondation est une personne morale dépourvue de membres, constituée par une ou plusieurs personnes, dénommés fondateurs. Son patrimoine est affecté à la poursuite d'un **but désintéressé** dans le cadre de l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées qui constituent son objet. **Elle ne peut distribuer ni procurer, directement ou indirectement, un quelconque avantage patrimonial à ses fondateurs, ses administrateurs ni à toute autre personne, sauf dans le but désintéressé déterminé par les statuts.** Toute opération violant cette interdiction est nulle.

- **Art. 1:4**

Aux fins des [articles 1:2](#) et [1:3](#) est considérée comme **distribution indirecte** d'un avantage patrimonial toute opération par laquelle **les actifs de l'association ou de la fondation diminuent ou les passifs augmentent et pour laquelle celle-ci soit ne reçoit pas de contrepartie soit reçoit une contrepartie manifestement trop faible par rapport à sa prestation.**

L'interdiction visée aux [articles 1:2](#) et [1:3](#) **ne fait pas obstacle** à ce que l'association rende gratuitement à ses membres des services qui relèvent de son objet et qui s'inscrivent dans le cadre de son but.

Deuxième partie – titre Ier

Perspectives à court terme : l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations

=> Reste-t-il une *summa divisio* entre société et A.S.B.L.?

- « on ne pourrait donc plus, par un raisonnement *a contrario*, déduire de la circonstance que l'association ne peut avoir de but lucratif que la société doit en revanche être essentiellement animée par pareil but, donc par la maximalisation des profits à répartir aux associés » (P.-A. Foriers, « L'intérêt social et la spécialité légale à la lumière de la réforme du code des sociétés : une lecture et quelques réflexions », *Actualités en droit commercial et bancaire. Liber amicorum Martine Delierneux*, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 273-281, spéc. n°6, p. 277).
- Le critère principal de distinction entre la société, d'une part, et l'association et la fondation, d'autre part, est désormais, et respectivement, le fait que la première aura pour but de répartir une partie au moins de ses profits à ses associés alors que les secondes seront soumises à une contrainte de non distribution d'avantages patrimoniaux (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n°54-3119/001, pp. 8-9).
- La poursuite *obligatoire* d'un but désintéressé *exclusif* reste un trait caractéristique de l'A.S.B.L. (et de la fondation). Une société *peut* certes désormais légalement poursuivre un but désintéressé. Il convient toutefois de noter que, sous l'effet du C.S.A., la poursuite *obligatoire* d'un but supérieur désintéressé ne disparaît d'aucune façon ; elle est et reste de l'essence de l'A.S.B.L. L'on peut d'ailleurs remarquer que la spécificité de l'association serait réaffirmée par le C.S.A. à la lumière de la mention expresse de « but désintéressé » dans sa définition tout comme dans les différents mécanismes d'*asset lock* envisagés. De ce point de vue, comme l'avait observé M. Coipel, « le projet n'induit pas de 'changement de paradigme' : il ne porte pas atteinte à la différence de finalité entre les sociétés et les associations » (*Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n°54-3119/011, p. 327).

Deuxième partie – titre Ier

Perspectives à court terme : l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations

- L'entrepreneuriat social belge, des figures imposées et les conséquences du modèle adopté
- L'agrément comme entreprise sociale, l'occasion (manquée) de consacrer l'approche par la finalité
- Une sanctuarisation de la finalité en droit des personnes morales sous l'effet du Code des sociétés et des associations

Réf. intéressante : M. D'herde, « Van VSO naar CV erkend als SO : geslaagde *restyling*, of doorgeslagen *striptease* ? », *R.P.S.-T.R.V.*, 2018, liv. 8, pp. 817-836.

Deuxième partie – titre Ier

Perspectives à court terme : l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations

Quid de l'impact sur le droit fiscal?

- Projet de loi adaptant certaines dispositions fiscales *fédérales* au nouveau Code des sociétés et des associations (*Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/005).
- Objectif « neutralité fiscale »
- IPM/ISOC: RAS du point de vue des textes...
- ...quid de l'impact dans l'application du raisonnement ?
 - Accessoriété?
 - Plus d'enjeu en droit des personnes morales
 - Maintien d'un enjeu en droit fiscal

Deuxième partie – titre Ier

Perspectives à court terme : l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations

- **Quid de l'impact sur le droit fiscal?**
- Plus d'entreprises sociales soumises *de lege ferenda* à l'impôt des sociétés ?
- Une seule certitude : s'il est maintenu en l'état, le cadre fiscal applicable aux entreprises sociales de droit belge devrait rester inapproprié et incohérent.

Deuxième partie – titre II

Perspectives à moyen et long termes : réflexions pour un cadre fiscal approprié et cohérent

« le choix de nouvelles solutions législatives est avant tout un choix politique (...). Un bon choix est en tout cas un choix *éclairé* (...). Le reste est affaire d'appréciation personnelle et d'option proprement politique »

(M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n°308, p. 226).

Deuxième partie – titre II

Perspectives à moyen et long termes : réflexions pour un cadre fiscal approprié et cohérent

- Deux **options** possibles:
- la charge fiscale serait modulée selon l'affectation des revenus et non en fonction de leur source (option 1)
- le régime de fiscalisation des revenus resterait dépendant *des activités menées* mais permettrait une prise en compte de la diversité des activités, mettant en cause la logique uniforme de l'assujettissement en matière d'impôt sur les revenus (option 2)

=> Préférence marquée pour la première option

Deuxième partie – titre II

Perspectives à moyen et long termes : réflexions pour un cadre fiscal approprié et cohérent

- Des contraintes à respecter:
 - Légalité
 - Égalité et non-discrimination
 - Droit européen
 - Répartition des compétences
 - ...
- Examen particulier: égalité et non-discrimination...Au travers du droit des aides d'Etat (!)

Deuxième partie – titre II

Perspectives à moyen et long termes : réflexions pour un cadre fiscal approprié et cohérent

- Examen particulier: égalité et non-discrimination...Au travers du droit des aides d'Etat
 - Art. 107 du TFE
 - Aide / sélective / imputable à l'Etat – qui affecte les échanges entre Etats membres et fausse la concurrence
 - Sélectivité comme expression du principe d'égalité et de non discrimination au sens large
 - L'appréciation de la condition de sélectivité « impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, la mesure nationale en cause est de nature à favoriser 'certaines entreprises ou certaines productions' par rapport à d'autres, qui se trouvent, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable et qui subissent ainsi un traitement différencié pouvant en substance être qualifié de discriminatoire ».

Deuxième partie – titre II

Perspectives à moyen et long termes : réflexions pour un cadre fiscal approprié et cohérent

- Examen particulier: égalité et non-discrimination...Au travers du droit des aides d'Etat`
 - A. Le cadre fiscal approprié et cohérent serait-il constitutif d'une aide d'Etat?
 - Argument : absence de comparabilité vis-à-vis des autres entreprises (cf. jurisprudence "Paint Graphos" - C.J.U.E., 8 septembre 2011, aff. jtes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a.*, rec., p. I-7611 ; communication de la Commission n°2016/C 262/01, point 157 et s.)
 - Enjeu: mise en évidence de la spécificité des entreprises sociales (= > importance d'une définition)
 - B. Quelle est la vraie question? Légalement concevable et/ou politiquement soutenue par la Commission européenne ?

Conclusions de la deuxième partie

- Le changement de paradigme en droit des personnes morales (et plus largement en droit économique)
- L'objectif de neutralité fiscale nonobstant l'interdépendance entre les branches du droit
- La nécessité d'un changement de paradigme en droit fiscal pour la mise en œuvre d'un cadre fiscal approprié et cohérent
- L'éternel retour : la définition de l'entrepreneuriat social

Conclusion générales

- Interdépendance entre droit des personnes morales et régime de fiscalisation des revenus
- Tension entre activité et finalité : évolutions quasi croisées
- Égalité, activité et finalité