

2^e APPEL À CONTRIBUTIONS JEUNES CHERCHEURS ■

2ND CALL FOR YOUNG RESEARCHERS CONTRIBUTION

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 morales¹

Contribution to the study of the direct tax regime for social enterprises in Belgium

An illustration of the interactions between tax law and non-tax law



Sabine GARROY

Docteure en sciences juridiques

Chercheuse postdoctorale au Tax Institute de l'Université de Liège

En Europe, une entreprise sociale se livre à une activité économique tout en poursuivant une finalité sociale et en mettant en œuvre une gouvernance inclusive. À suivre le discours des instances internationales, 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 (nécessité d'un « cadre fiscal approprié et cohérent »). Par le biais d'une étude rétrospective, descriptive et prospective, nous pouvons conclure que, en matière d'impôts sur les revenus, ce cadre fiscal approprié et cohérent n'existe pas en Belgique et que la mise en place d'un tel cadre nécessiterait un changement de paradigme : ce n'est plus la réalisation de profits qui devrait déterminer le régime de fiscalisation mais l'affectation réservée à ces profits.

In Europe, a social enterprise engages in economic activity while pursuing a social purpose and implementing inclusive governance. Following the discourse of international authorities, in a perspective favorable to their development and sustainability, social enterprises should not be taxed in the same way as commercial enterprises, insofar as such a tax burden could, in the long term, threaten their viability (need for an "appropriate and coherent fiscal framework"). Through a retrospective, descriptive and prospective study, we can conclude that, as far as income taxes are concerned, such an appropriate and coherent tax framework does not exist in Belgium and that the introduction of such a framework would require a paradigm shift: it is no longer the realization of profits that should determine the tax regime but the allocation reserved for those profits.

Introduction générale

Les entreprises sociales constituent un phénomène économique important et d'une ampleur grandissante. L'économie sociale dans l'Union européenne représente en effet 10 % de son PIB. Aussi, une entreprise sur quatre nouvellement créée dans l'Union est une entreprise sociale (ce rapport est même d'une sur trois en Belgique)².

L'une des principales caractéristiques des entreprises sociales est qu'il s'agit d'organisations associant à la fois exercice d'une *activité économique* et poursuite d'une *finalité sociale*³. Ces organisations peuvent, à

(http://www.gemconsortium.org/about.aspx?page=pub_gem_special_topic_reports).

1. Cet article constitue une synthèse de la dissertation doctorale défendue à l'Université de Liège le 30 août 2019 (<https://orbi.uliege.be/handle/2268/239298>). La thèse sera publiée dans le courant de l'année 2020 (davantage d'informations via le site www.taxinstitute.ulg.ac.be).

2. S. TERJESSEN, J. LÉPOUTRE, R. JUSTO, et N. BOSMA, *Global Entrepreneurship Monitor Report on Social Entrepreneurship*, 2011

3. Pour appréhender l'entrepreneuriat social, le contexte détermine « le type de besoins, les objectifs, les formes organisationnelles, la structure légale et les processus » selon l'endroit du monde où l'on se situe (J. KERLIN, « A Comparative Analysis of the Global Emergence of Social Enterprise », *Voluntas*, 2010, vol. 21(2), pp. 162-179, spéc. p. 165). En Europe, une entreprise sociale se livre à une activité économique tout en poursuivant une finalité sociale *et en mettant en œuvre une gouvernance inclusive* (voir J. DEFURNY et M. NYSENS, « Approches européennes et américaines de l'entreprise sociale : une perspective comparative », *Revue internationale de l'économie sociale*, n° 319, 2011, pp. 18-36).

certaines conditions, être regroupées sous la coupole de l'entrepreneuriat social, qui n'est au fond qu'une déclinaison de ce que l'on appelle le troisième secteur⁴. Depuis quelques décennies, il est un fait reconnu : l'activité économique des pays industrialisés n'est pas l'apanage des seuls secteurs public et privé capitaliste.

Par ailleurs, compte tenu de leur importance dans le PIB de ces pays, les entreprises sociales ne laissent pas indifférentes des instances telles que l'Union européenne ou l'OCDE. Bien au contraire, ces instances tiennent un discours officiel très favorable aux entreprises sociales et à leur développement. Cela tient au fait que ces entreprises œuvrent à la réalisation des objectifs portés par ces instances. L'entrepreneuriat social occupe ainsi une place centrale dans la mise en œuvre de la stratégie européenne « Europe 2020 » : il est censé contribuer aux transformations sociales et économiques qui y sont poursuivies (amélioration de l'emploi, recherche et développement, climat et énergie, éducation, inclusion sociale et réduction de la pauvreté)⁵.

Toujours selon ce discours officiel et vu le rôle qu'elles sont appelées à jouer dans la mise en œuvre de la stratégie européenne, les entreprises sociales mériteraient certains égards à l'échelon national, notamment la mise en place d'un cadre juridique qui stimule leur développement. C'est l'entreprise sociale en tant que contribuable qui retiendra plus particulièrement notre attention. Le cadre réglementaire adéquat, si l'on en croit les autorités européennes et internationales, devrait notamment se caractériser par une politique fiscale attractive⁶. Compte tenu de l'harmonisation importante de la fiscalité indirecte au niveau européen⁷, c'est le régime de fiscalité

directe des entreprises sociales qui doit être ciblé puisqu'un État est, en principe, libre de définir son régime de fiscalisation des revenus⁸. La décision de braquer les projecteurs sur la fiscalité directe des entreprises sociales résulte donc moins d'un *choix que l'on pose* que d'une *réalité qui s'impose*.

L'étude est circonscrite à un terrain d'exploration limité pour en assurer la faisabilité, en l'occurrence, le cadre juridique belge. Il convient alors de définir, à l'intérieur de ce cadre, la notion même d'entreprise sociale. Exercice difficile s'il en est, à défaut de consensus sur la question. Pour déterminer les composantes de l'entrepreneuriat social, en mettant de côté l'identification de secteurs d'activité particuliers, tantôt l'on définit les critères à rencontrer (*l'approche par la finalité*), tantôt l'on identifie les organisations en repérant les structures qui le composent (*l'approche par le statut*)⁹. Faute de mieux¹⁰, nous faisons

À cet égard, le contraste est particulièrement marqué entre harmonisation de la fiscalité indirecte – *très avancée* – et de la fiscalité directe – *minimale*. À ce sujet, voir notamment B. TERRA et J. WATTEL, *European Tax Law*, 6^e éd., Amsterdam, Wolters Kluwer, 2012, n° 3.1.2, pp. 36-38; I. PAPADAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, 2018, nos 57-59, pp. 48-49 et n° 167, p. 107; P. MARCHESSOU, « Droit fiscal européen et droit fiscal international », *Répertoire Dalloz de droit européen*, n° 13; D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, 3^e éd., Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012, pp. 241-242; A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 2^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2016, n° 278, pp. 394 et s. (fiscalité indirecte), et n° 344, pp. 517 et s. (fiscalité directe); P. MARCHESSOU et B. TRESCHER, *Droit fiscal international et européen*, Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 153 et s. (TVA) et pp. 225 et s. (impôts directs).

8. En vertu du « principe d'attribution » (art. 5 du Traité de l'Union européenne), l'Union européenne ne possède que les compétences qui lui ont été *attribuées*; à défaut, la compétence appartient aux États membres. La fiscalité fait partie des *compétences retenues* par les États membres. Toutefois, ce n'est pas pour autant que le droit de l'Union n'a aucune prise sur les politiques fiscales nationales. Les États membres doivent exercer leur compétence fiscale « dans le respect du droit de l'Union européenne ».

9. En s'inspirant des termes adoptés par MM. Stokkink et Perard (approches par statut et approches par finalité sociale) au sujet de l'économie sociale. Voir D. STOKKINK et P. PERARD, « L'économie sociale et solidaire en Europe », *op. cit.*, p. 11. D'autres terminologies sont mobilisées pour marquer cette distinction. Par exemple, Sybille Mertens et Jacques Defourny distinguent *l'approche juridico-institutionnelle* (ou légale, ou encore historique) et *l'approche normative* (ou éthique, ou encore idéologique) (J. DEFOURNY et S. MERTENS, « Le troisième secteur en Europe : un aperçu des efforts conceptuels et statistiques », in B. GAZIER, J.-L. OUTIN et F. AUDIER (dir.), *L'économie sociale. Formes d'organisation et institutions. XIX^{es} journées de l'Association d'économie sociale*, Paris, L'Harmattan, 1999, pp. 5-20).

10. En synthèse, si les cadres identifiés permettent la mise en place d'une dynamique d'entrepreneuriat social, le recours à ces cadres ne garantit pas son appartenance à ce phénomène. L'approche par le statut montre ses limites. Nous pouvons notamment évoquer deux exemples. Premièrement, alors qu'une entreprise sociale doit poursuivre un objectif qui bénéficie à la société, aucun des quatre types d'entreprises sociales retenus ne permet de garantir qu'un tel objectif soit poursuivi. En effet, la société coopérative agréée a pour but principal de procurer aux associés un avantage économique ou social, dans la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés (« mutualisme »). L'association sans but lucratif ne peut poursuivre ni son propre enrichissement ni l'enrichissement de ses membres

4. J. L. MONZÓN CAMPOS et R. CHAVES ÁVILA (dir.), *L'économie sociale dans l'Union européenne, rapport d'information élaboré pour le Comité économique et social européen par le Centre international de recherches et d'information sur l'économie publique, sociale et coopérative (CIRIEC) pour le CESE, 2012*, p. 33.

5. Voir notamment D. STOKKINK et P. PERARD, « L'économie sociale et solidaire en Europe », note d'analyse, mai 2016, pp. 15 et 18 (<http://www.pourlasolidarite.eu/fr/publication/leconomie-sociale-et-solidaire-en-europe>; chapitre « tiré à part » de R. HOLCMAN (dir.), *Économie sociale et solidaire*, Paris, Dunod, 2015).

6. Commission européenne/OCDE, *Synthèse sur l'entrepreneuriat social. L'activité entrepreneuriale en Europe*, 2013, p. 8; Commission européenne, *Économie sociale et entrepreneuriat social – Guide de l'Europe sociale*, vol. 4, 2013, p. 95.

7. L'intégration positive désigne le rapprochement des législations nationales en matière de fiscalité. L'Union européenne dispose de compétences fiscales limitées, mais non négligeables. Ainsi, l'article 113 TFUE confère des compétences fiscales à l'Union en vue de l'harmonisation des législations des États membres en matière d'impôts indirects. Concernant la fiscalité directe, nonobstant l'absence d'une disposition spécifique similaire, il peut être fait recours à la clause générale d'attribution de compétences en matière de rapprochement des législations des États membres (art. 115 TFUE).

le choix de l'approche « formaliste », en retenant les seules organisations qui adoptent les *formes juridiques* de l'association sans but lucratif (ou ASBL), de la fondation privée et de la société coopérative agréée ou bien encore *le statut* de la société à finalité sociale¹¹.

De proche en proche, le postulat suivant peut alors être retenu : à suivre les discours supranationaux, un cadre fiscal approprié et cohérent est une des conditions nécessaires pour favoriser l'expansion de l'entrepreneuriat social. Suivant cette logique, le régime belge de fiscalisation des revenus devrait dès lors assurer à *l'ensemble* des entreprises sociales (c'est ce que nous appellerons la « cohérence ») une *charge fiscale moindre* par comparaison avec celle pesant sur les autres entreprises (c'est ce que nous appellerons le « caractère approprié »).

À la lumière de ce postulat, deux questions émergent alors : premièrement, un cadre fiscal approprié et cohérent est-il garanti en droit belge ?; deuxièmement, dans le cas contraire, comment le législateur pourrait-il œuvrer à mettre en place un tel cadre ?

Ces *questions circonscrites*, relatives au traitement fiscal des entreprises sociales, en croisent d'autres, *plus larges*, en particulier celle des rapports qu'entretient le droit fiscal avec les autres branches du droit, autrement dit, la thématique classique de l'autonomie du droit fiscal. En 1968, le Procureur général Krings avait souligné le caractère « second » du droit fiscal par rapport au droit privé¹². Sauf indication en sens contraire dans la loi fiscale, il faut, pour son application et pour son interprétation, recourir aux définitions qui ont cours en droit privé lorsque le législa-

ou fondateurs mais, pour le reste, sa finalité n'est pas précisée et celle-ci peut s'apparenter à satisfaire l'intérêt de ses membres. La finalité sociale d'une société à finalité sociale se limite à être « autre chose que » l'enrichissement des associés. Quant à la fondation privée, celle-ci doit poursuivre un « but désintéressé » mais n'en est pas moins étroitement liée à la certification de titres dont elle est le véhicule. Deuxièmement, relevons encore qu'alors qu'en cas de dissolution de l'entreprise, la mise en place d'un mécanisme d'*asset lock* est nécessaire pour garantir la poursuite des objectifs nonobstant la disparition de l'entreprise sociale, un tel mécanisme n'existe pas pour la société coopérative agréée si celle-ci n'adopte pas la variante à finalité sociale.

11. La société à finalité sociale était une variante qui pouvait, sous conditions, se greffer sur certaines sociétés à forme commerciale reprises à l'ancien article 2, § 2, du Code des sociétés (la société en nom collectif, la société en commandite simple, la société privée à responsabilité limitée, la société coopérative, la société anonyme, la société en commandite par actions et le groupement d'intérêt économique). Ces sociétés étaient, pour l'essentiel, des entreprises se situant sur le marché concurrentiel, mais n'ayant pas pour finalité première de rémunérer le capital, une telle rémunération étant soit absente, soit limitée (voir les articles 661 et s. du Code des sociétés).

12. E. KRINGS, « Les lacunes en droit fiscal », in C. PERELMAN (dir.), *Le problème des lacunes en droit*, Bruxelles, Bruylant, 1968, pp. 463-488, spéc. p. 480.

teur fiscal se réfère à des concepts ou institutions importés de ce droit. Ce n'est pas tant la dépendance ou, le cas échéant, l'indépendance du droit fiscal qui avait interpellé Ernest Krings, mais plutôt, les jeux d'influence réciproques entre les diverses branches du droit. À travers le prisme du traitement fiscal des revenus des entreprises sociales, l'enjeu est de vérifier si un tel état d'interdépendance existe entre le droit fiscal et le droit des personnes morales et comment se jouent, dès lors, les rapports entre ces deux disciplines.

Pareille étude permet d'affronter une interrogation plus large encore, et qui touche aux grandes fictions instituantes du droit en Occident : celle de la rationalité du législateur et, partant, du postulat de cohérence du système juridique : pourrions-nous contempler l'œuvre d'un législateur belge rationnel et omniscient qui aurait veillé à la cohérence globale de son œuvre ? Ou bien, comme en bien d'autres circonstances sans doute, allons-nous devoir troquer un mythe tenace contre une réalité moins séduisante pour l'esprit ?

Pour répondre à l'ensemble de ces questions, *des plus circonscrites aux plus générales*, l'approche qui nous paraît la plus éclairante est fondée sur la temporalité. Cette approche peut être déployée en deux temps. Dans un premier temps, une analyse généalogique tend à répondre à cette question : « un cadre fiscal approprié et cohérent est-il, à l'heure actuelle, garanti en droit belge ? » (I). Comme cela sera précisé dans un instant, la réponse à cette question est clairement négative. La seconde partie, prospective celle-là, tend dès lors à répondre à cette question : « puisqu'un cadre fiscal approprié et cohérent n'existe pas, pourrait-il être mis en place dans un *avenir proche* ou *plus lointain* » ? (II).

I. Les entreprises sociales, entre droit des personnes morales et droit fiscal : essai de généalogie

Pour déterminer si un cadre fiscal approprié et cohérent est garanti *de lege lata* en Belgique, c'est à l'analyse du régime actuel de fiscalisation des revenus (A), éclairé par les systèmes passés (B), que nous procéderons.

A. Le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales : présentation

Si l'on considère pour hypothèse de départ que l'entreprise sociale dont on cherche à déterminer le sort fiscal réside en Belgique, celle-ci est nécessairement soumise soit à l'impôt des personnes morales (ou

I.P.M.), soit à l'impôt des sociétés (ou I.Soc.)¹³, et ce, selon une logique du « tout ou rien »¹⁴. La plupart du temps, il convient de départager ces deux impôts au terme d'un raisonnement se déclinant tout au plus en trois étapes. « Tout au plus » car, dès lors qu'une personne morale n'exclut pas, dans ses statuts, la distribution d'un dividende, l'impôt des sociétés s'applique sans possible contestation¹⁵. Pour les autres personnes morales, un raisonnement par étapes doit être suivi, un raisonnement *au cours duquel* la nature des activités menées est examinée¹⁶.

Étape 1 : la personne morale se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif?

a. si la réponse est négative, la personne morale est soumise à l'I.P.M. ;

b. si la réponse est positive, la personne morale est soumise à l'I.Soc. (sauf exceptions, voir étape 2) ;

Étape 2 : si tel est bien le cas (1.b), si la personne morale ne poursuit pas un but lucratif, agit-elle principalement ou exclusivement dans un domaine privilégié (art. 181 du Code des impôts sur les revenus) ?

a. si la réponse est positive, la personne morale est soumise à l'I.P.M. ;

b. si la réponse est négative, la personne morale est soumise à l'I.Soc. (sauf exceptions, voir étape 3) ;

Étape 3 : sinon (2.b), cette personne morale sans but lucratif se cantonne-t-elle à la réalisation d'opérations autorisées (art. 182 du Code des impôts sur les revenus) ?

a. dans l'affirmative, l'I.P.M. s'appliquera ;

b. dans le cas contraire, c'est l'I.Soc. qui sera d'application.

Le sort fiscal d'une entreprise sociale est ainsi lié, au premier chef, à la forme juridique qu'elle emprunte, si bien qu'un même traitement fiscal n'est pas garanti à l'ensemble des entreprises sociales. Il apparaît que le cadre fiscal n'est pas *cohérent* en l'état. Même soumises au même impôt, les entreprises sociales ne sont pas appréhendées de la même manière : depuis la réforme de l'impôt des sociétés, le fait qu'une entreprise sociale emprunte une forme non sociétaire a pour conséquence que celle-ci ne pourra pas se prévaloir d'un statut de petite ou moyenne entreprise (ou PME) et donc, notamment, bénéficier d'un taux d'imposition réduit sur une première tranche de ses revenus¹⁷.

Un cadre fiscal *approprié* n'est pas davantage une réalité en Belgique. Une entreprise sociale de droit belge est nécessairement soumise à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés. Mais au fond quel est l'impôt le plus avantageux ? Assurément, si ces deux impôts se distinguaient uniquement sur l'étendue de leur base ou la hauteur de leur taux, il serait simple d'apporter une réponse univoque à cette question. En l'occurrence toutefois, ces deux impôts se distinguent par de multiples facteurs (la base d'imposition, le taux d'imposition et le mode de perception).

17. Avant la réforme de l'impôt des sociétés, une PME pour l'application du *taux progressif réduit* était, sauf exceptions, une société dont le revenu imposable n'excédait pas 322 500 euros. Depuis la réforme de l'impôt des sociétés de 2017, une PME est définie comme une petite société au sens de l'article 15, §§ 1^{er} à 6, du Code des sociétés. La nouvelle définition de la PME, qui renvoie à la notion de société en droit des personnes morales, n'est pas neutre pour les entreprises (sociales) qui empruntent une structure autre que sociétaire. En effet, une ASBL ne peut plus être considérée comme une PME pour la détermination des taux applicables à l'impôt des sociétés puisqu'en droit des personnes morales, une association ne peut pas être confondue avec une société. Du reste, c'est déjà pour cette même raison que plusieurs autres dispositifs avantageux ne sont pas applicables aux structures autres que sociétaires (*cf.* l'exonération de majoration d'impôt pour insuffisance de versements anticipés ou encore la dispense de versement de précompte professionnel générale majorée).

13. Le système instauré en 1962 a amorcé un double basculement. Premièrement, alors qu'il convenait de déterminer à quel impôt était soumis tel revenu dans le système cédulaire (système « objectif »), il convient alors d'associer un contribuable à un impôt (système « subjectif »). En remplacement des impôts cédulaires, quatre impôts sur les revenus sont établis : un impôt sur le revenu global des habitants du Royaume, dénommé *impôt des personnes physiques* (ou IPP) ; un impôt sur le revenu global des sociétés résidentes, dénommé *impôt des sociétés* (ou I.Soc.) ; un impôt sur les revenus des personnes morales belges autres que les sociétés, dénommé *impôt des personnes morales* (ou I.P.M.) et un impôt sur les revenus des non-résidents, dénommé *impôt des non-résidents*.

14. En matière d'imposition des revenus, il n'est pas possible, pour un contribuable, d'être assujéti à l'un et l'autre impôts simultanément ou, autrement dit, de « panacher » les deux régimes.

15. Voir Com.I.R., n° 179/18 citant la question parlementaire n° 248 du 13 mars 1984, posée par le Repr. Vansteenkiste, *Bull.*, QR 24, 17 avril 1984, p. 2362, Chambre, 1983-1984 ; Réponse à la question parlementaire n° 374 du 1^{er} avril 1996 posée par M. Canon, Chambre, 1995-1996, *Bulletin des Questions et des Réponses*, 17 juin 1996, n° 38, p. 4931 ; avis du ministère des Finances, *M.B.*, 13 juillet 1996 ; circulaire du 4 avril 2016, n° 10/2016 (Ci.700.544) concernant le changement en matière d'assujettissement des intercommunales, des structures de coopération et des associations de projet, des régies communales autonomes et les associations, n° 15 : « Dès lors, quand il ressort de l'analyse des statuts d'une société qu'elle n'a pas été constituée en vue de l'exercice d'une activité professionnelle lucrative et quand il s'avère qu'en réalité elle ne se livre pas à des opérations de caractère lucratif, cette société n'est pas assujéti à l'I.Soc. Cette société est par contre assujéti à l'I.Soc. dès l'instant où elle distribue des dividendes, peu en importe le montant, ou quand elle prévoit l'éventualité d'une distribution des bénéfices étant entendu qu'elle est alors censée se livrer à des opérations de caractère lucratif ».

16. Par une application des articles 2, 179, 181, 182, 220 du Code des impôts sur les revenus.

	I.P.M.	I.Soc.	I.P.M. v. I.Soc.
Base imposable	Principalement 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

La *base imposable* est *a priori* plus limitée à l'impôt des personnes morales : il y a une exonération totale des revenus des activités économiques¹⁸. Sur ce point, incontestablement, cet impôt peut être vu comme le vecteur d'une charge fiscale moindre. À l'impôt des sociétés, on taxe l'ensemble des bénéfices nets, dont les cotisations des membres, les dons, etc. Toutefois, la présentation du processus de détermination du bénéfice imposable a mis en lumière différentes opérations qui avaient pour effet de comprimer le résultat taxable, comme la déduction de 100 % des revenus définitivement taxés, la déduction pour capital à risque, la déduction pour investissement, la déduction pour revenus de brevets ou d'innovation, etc. Ces avantages ne sont pas applicables à l'impôt des personnes morales.

Que dire des multiples *taux* qui sont pratiqués à l'impôt des personnes morales¹⁹? L'on a toujours eu coutume de dire qu'ils étaient généralement inférieurs au taux de principe de l'impôt des sociétés. Toutefois, la réforme de l'impôt des sociétés et son entreprise de diminution des taux pourrait changer la donne : le taux de l'impôt des sociétés est passé de 33,99 % à 29,58 %²⁰. Pour le reste, un taux réduit de 20,40 %²¹ est réservé aux PME²², à concurrence d'une première tranche de revenus de 100.000 euros.

18. Art. 221 à 224 du CIR 1992.

19. Art. 225 et 226 du CIR 1992.

20. 25 % depuis le 1^{er} janvier 2020.

21. 20 % depuis le 1^{er} janvier 2020.

22. Depuis la dernière réforme de l'impôt des sociétés (loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *M.B.*, 29 décembre 2017), notons que la nouvelle définition de la PME, qui renvoie à la notion de société en droit des personnes morales,

Le *mode de perception* à l'impôt des personnes morales et, en particulier, l'impossible *imputation* et, le cas échéant, *récupération* des précomptes²³ mobiliers payés²⁴ présente un inconvénient majeur en comparaison de l'impôt des sociétés. D'ailleurs, à l'impôt des sociétés, il est tout bonnement *renoncé* à la perception d'un précompte mobilier pour les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage ou de la concession de biens mobiliers si le bénéficiaire des revenus est assujéti à l'impôt des sociétés²⁵. Ce n'est pas le cas si le bénéficiaire est assujéti à l'impôt des personnes morales.

Vu ce qui vient d'être précisé, l'impôt des personnes morales pourrait se révéler plus lourd que l'impôt des sociétés dans des situations particulières²⁶.

Compte tenu de cette « disparité » des paramètres de comparaison, le (dé-)partage entre les impôts est donc nécessairement relatif : il est envisageable uniquement eu égard à une situation particulière déterminée. Ce (dé-)partage n'est donc jamais absolu : il est impossible de dire que l'impôt des personnes morales sera toujours plus avantageux que l'impôt des sociétés. Par contre, le verdict, lui, est sans appel : ce cadre fiscal n'est pas approprié.

Un premier motif expliquant l'absence d'un cadre fiscal approprié et cohérent est à trouver dans les

n'est pas neutre pour les entreprises (sociales) qui empruntent une structure autre que sociétaire. Ainsi, une ASBL ne peut plus être considérée comme une PME pour la détermination des taux applicables à l'impôt des sociétés puisqu'en droit des personnes morales, une association ne peut pas être confondue avec une société.

23. Il s'agit de retenues à la source.

24. Art. 293 du CIR 1992.

25. Art. 111 de l'arrêté royal d'exécution du CIR 1992.

26. Voir B. DEMONTY et O. CAPRASSE, « Sociétés à finalité sociale », *Rép. not.*, t. XII, *Droit commercial et économique*, livre 2/10, Bruxelles, Larcier, 1998, spéc. n° 73, p. 50; O. CAPRASSE, « Introduction au régime fiscal des sociétés à finalité sociale et à la procédure de transformation des ASBL en de telles sociétés », *Act. dr.*, 1997, pp. 773-807, spéc. p. 783; M. DE WOLF, « Fiscalité du non-marchand : l'application des impôts sur les revenus aux ASBL et aux SFS », in M. DE WOLF (dir.), *Études fiscales 1998. Avec commentaire détaillé des principales réformes intervenues de juillet 1995 à décembre 1997*, Bruxelles, Bruylant, 1995, pp. 517-527, spéc. n° 674, pp. 526-527; X. GÉRARD, « Les impôts directs », in *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthemis, 2011, n°s 157-158, pp. 102-103; M. DE WOLF, « Une fiscalité réaménagée pour les associations sans but lucratif? Pour une réforme de l'impôt des personnes morales », in *Liber amicorum Michel Coipel*, Bruxelles, Kluwer, 2004, pp. 587-597, spéc. p. 593; M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, *ASBL*, coll. Tiré à part du Répertoire Notarial, Bruxelles, Larcier, 2017, n° 1629, p. 1150; H. LOUVEAUX, *Fiscalité du secteur non marchand*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2011, p. 8; T. AFSCHRIFT, « La taxation par transparence des revenus des "constructions juridiques" », *J.D.F.*, n° 2016/3-4, pp. 65-112, spéc. n° 105, p. 70; T. BONNE, « Wettelijke regeling voor overgang van rechtspersonenbelasting naar vennootschapsbelasting en omgekeerd is doekje voor het bloeden », *T.F.R.*, 2019, n° 559, pp. 303-307, spéc. p. 306.

caractéristiques même du système de fiscalisation des revenus des entreprises sociales.

B. Les origines du régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales

«Le droit a toujours une histoire et se comprend mieux quand on connaît cette histoire»²⁷. Pour comprendre le système actuel, l'étude de ses origines est riche d'enseignements. Retenons-en deux ici.

Premier enseignement : une étude généalogique permet de distinguer les premières traces des évolutions croisées que connaissent le droit fiscal et le droit des personnes morales, et ce, sous l'angle de la tension entre les critères d'« activité » et de « finalité » des personnes morales.

L'analyse historique de la jurisprudence de la Cour de cassation l'a révélé : dès 1921, une ASBL, même si elle se livrait à une activité économique, ne pouvait pas voir ses recettes d'activités grevées d'une taxe professionnelle en raison de sa *finalité*. Le législateur a tenu ces structures à l'abri de l'imposition de leurs recettes d'activités. Lors de la grande réforme de 1962, le législateur avait affirmé sa volonté de maintenir ce cap pour les ASBL et l'avait traduit expressément dans les textes de loi. En 1976 par contre, et comme en témoignent très clairement les travaux préparatoires de l'époque, le législateur a voulu marquer une rupture nette et donner un signal clair : pour de mêmes activités réalisées, un même impôt doit être prélevé. Le système de fiscalisation des revenus devient désormais un instrument de lutte contre la concurrence déloyale qui serait menée par les ASBL à l'encontre des sociétés commerciales. Pour assurer ce qui est revendiqué comme une « saine concurrence » entre les groupements, l'attention du législateur est dorénavant centrée sur la dimension économique d'une ASBL – sur l'activité qu'elle réalise – et la finalité reste en marge du système. Nous assistons alors à une *sanctuarisation de l'activité* dans le système de fiscalisation des revenus des personnes morales.

Concernant le droit des personnes morales, depuis la loi du 27 juin 1921, la place de l'association sans but lucratif sur la scène économique fait l'objet de moult discussions. Une ASBL ne peut pas se livrer à des opérations industrielles ou commerciales sauf si ces opérations sont accessoires. Qu'entend-on par « accessoire » ? Pour les uns, l'ASBL doit être cantonnée à un second rôle (l'activité commerciale doit d'abord être quantitativement moins importante que

l'activité principale, l'activité commerciale doit aussi être nécessaire à la réalisation du but désintéressé ; c'est ce que nous appelons l'« accessoriété-activité ») et l'intégralité des bénéfices doit enfin être affectée à la réalisation dudit but ; pour les autres, l'ASBL peut camper un rôle d'envergure pour autant que les ressources qu'elle engrange servent sa mission première (c'est ce que nous qualifions d'« accessoriété-finalité »). Cette thèse de l'« accessoriété-finalité » a pris du galon au fil du temps et constitue un *facteur de résistance au sacre de l'activité dans le droit des personnes morales*. En somme, là où, en droit fiscal, l'attention accordée à la finalité a fini par céder le pas à la primauté de l'activité, c'est un chemin presque inverse qu'a suivi le droit des personnes morales.

Second enseignement : une étude généalogique permet de mesurer l'interdépendance du droit fiscal et du droit des personnes morales.

Alors les anciens régimes de fiscalisation des revenus des ASBL fournissent un éclairage précieux sur des controverses du droit non fiscal (comme la notion de but de lucre commercial ou encore celle d'accessoriété), il apparaît que l'influence de principe du droit commun ou non fiscal ne peut être négligée pour saisir les ressorts du cadre fiscal actuel. Parmi les illustrations de l'influence du droit des personnes morales sur le droit fiscal, nous pouvons en effet noter que ce qui sous-tend le cadre fiscal actuel c'est la lutte contre la concurrence déloyale qu'exerceraient les ASBL se livrant à des activités économiques.

D'une certaine manière, là où le droit privé traitait différemment – *et avantageusement selon certains*²⁸ – les associations par rapport aux sociétés commerciales, en excluant les premières du champ des réglementations économiques, le droit fiscal tendait au fond depuis 1976 à instaurer une égalité de traitement en soumettant en principe les acteurs économiques, quelle que soit leur forme juridique, à un même impôt dès lors qu'ils se livrent à une même activité²⁹.

28. Or, en les laissant, à l'époque, en dehors du champ d'application de la réglementation sur la faillite par exemple, certains soutenaient que, au contraire, les ASBL étaient lésées par cette situation car les créanciers, à défaut de pouvoir compter sur des règles protectrices de leurs intérêts, pouvaient être moins enclins à faire affaire avec une association plutôt qu'avec une société commerciale. Voir en ce sens : M. COIPEL, « Une fondation peut-elle exercer des activités commerciales et, plus largement, lucratives ? », in F.-X. DUBOIS (coord.), *Les fondations*, Les Dossiers d'ASBL Actualités, n° 15, 2014, pp. 120-145, spéc. n° 15, p. 135. Voir aussi M. COIPEL et M. DELVAUX, « À quelles conditions une ASBL peut-elle exercer des activités commerciales à titre principal ? », *J.D.S.C.*, 2008, pp. 20-23.

29. Depuis 1919, et ce régime avait été prolongé avec la réforme de 1962, les vraies ASBL bénéficiaient dans tous les cas – que ce soit par le biais de l'impôt des personnes morales ou *via* un régime spécial d'impôt des sociétés – d'une imposition allégée ; elles étaient

27. M. VAN HOECKE, « Le droit en contexte », *R.I.E.J.*, n° 2013/1, pp. 189-193, spéc. p. 192.

Au terme de cette première partie, l'on peut conclure, en synthèse, que s'il n'existe pas de cadre fiscal approprié et cohérent en droit belge, c'est tant parce que le système « I.P.M./I.Soc. » ne le permet pas que parce que le législateur ne le souhaite pas.

L'approche généalogique permet également d'émettre de premiers doutes quant à la cohérence globale du système juridique. En effet, non seulement des évolutions croisées – contradictoires – entre droit des personnes morales et droit fiscal sont identifiées mais aussi, le système « I.P.M./I.Soc. » demeure en l'état, alors même que le contexte dans lequel il a pris naissance et qui le sous-tend – pour rappel, l'exclusion des ASBL du champ des réglementations économiques – n'existe plus. En effet, depuis quelques décennies déjà, nous assistons à un mouvement de relégation du droit commercial et du commerçant au profit du droit économique et de l'entreprise, et ce, sous l'influence de la réglementation européenne de la concurrence. Ce phénomène de relégation s'est poursuivi encore avec la refonte du droit économique menée à bien lors de la législature 2014-2019 : le législateur belge a créé les conditions d'un *level playing field* pour les différents acteurs économiques.

II. Les entreprises sociales, entre droit des personnes morales et droit fiscal : quelles perspectives ?

La seconde partie tend, pour rappel, à répondre à cette question : vu que le cadre fiscal approprié et cohérent n'existe pas, pourrait-on le voir advenir dans un avenir très proche (A) ou plus lointain (B) ?

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

L'avenir proche correspond au troisième acte de la refonte du droit économique que nous avons évoquée *supra* (après la réforme, en 2017, du droit de l'insolvabilité³⁰ et celle, en 2018 du droit des

entreprises³¹). Il s'agit de l'adoption et de l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations³² (ou CSA) au 1^{er} mai 2019.

Ce Code – bien mal nommé – est voué à intégrer les règles relatives aux associations, aux sociétés mais également aux fondations. Il tend à réformer de manière substantielle le droit des personnes morales afin de proposer un produit compétitif et attractif sur le marché juridique. Les maîtres mots sont « simplification », « flexibilité » et « mobilité »³³.

Premièrement, il s'agit de procéder à une « simplification » de grande envergure. Celle-ci apparaît à différents égards, parmi lesquels la suppression de la distinction entre les sociétés civiles et les sociétés commerciales, la diminution du nombre de formes de sociétés ou encore, et *a priori*, l'intégration des sociétés, fondations et associations dans un même Code.

Deuxièmement, la nouvelle réglementation promeut davantage de « flexibilité » en éliminant certaines barrières à la constitution des sociétés à responsabilité limitée (par la suppression du capital ou l'élargissement des modalités d'apport). Le CSA promeut davantage de droit supplétif et accorde ainsi une grande marge de manœuvre à la structuration contractuelle, sans négliger les droits des tiers pour autant. En laissant libre cours aux statuts à beaucoup d'égards, le législateur belge fait le pari de réduire le nombre de formes juridiques sans réduire l'offre.

Troisièmement, l'adoption de nouvelles règles permettant principalement de faire face aux évolutions et aux nouvelles tendances européennes, comme la mobilité croissante des sociétés, est encouragée. Compte tenu du fait que la Belgique avait jusqu'ici opté pour la théorie du siège réel, la jurisprudence européenne conduisait à des effets indésirables puisque « une société belge ayant son siège réel en Belgique ne [pouvait] pas émigrer à l'étranger sans changer de nationalité, alors qu'une société d'un pays qui applique la théorie du siège statutaire, peut [im]migrer

réputées privilégiées (voir *infra*, note subpaginale (51)). Vu leur statut, pour les opérations qu'elles traitaient, elles pouvaient pratiquer des conditions plus avantageuses que celles qui avaient cours chez les contribuables soumis à l'impôt des sociétés de droit commun. Ainsi, d'aucuns pointaient une situation de *discrimination, une distorsion en matière de concurrence entre entreprises* selon que ces dernières revêtaient la forme d'ASBL ou l'enveloppe sociétaire. Voir *Doc. parl.*, Chambre, 1975-1976, n° 879/1, p. 16; *Doc. parl.*, Sénat, 1975-1976, n° 925/2, p. 4.

30. Loi du 11 août 2017 portant insertion du Livre XX « Insolvabilité des entreprises », dans le Code de droit économique, et portant insertion des définitions propres au Livre XX, et des dispositions d'application au Livre XX, dans le Livre I du Code de droit économique, *M.B.*, 11 septembre 2017. Elle est entrée en vigueur le 1^{er} mai 2018.

31. Loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit de l'entreprise, *M.B.*, 27 avril 2018. Cette loi, entrée en vigueur le 1^{er} novembre 2018, a procédé au démantèlement du Code de commerce.

32. Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 avril 2019. Elle est entrée en vigueur le 1^{er} mai 2019. Toutefois, un régime transitoire spécifique est prévu pour les personnes morales existantes.

33. Voir notamment O. CAPRASSE et L. LÉONARD, « Les principes généraux de la réforme », in R. AYDOGDU et O. CAPRASSE (dir.), *Le Code des sociétés et des associations – introduction à la réforme du droit des sociétés*, CUP, vol. 186, Limal, Anthemis, décembre 2018, pp. 8-40; E.-J. NAVEZ et A. NAVEZ, « Chapitre 1 – Les principales orientations du CSA », in *Le Code des sociétés et des associations*, Bruxelles, Larcier, 2019, pp. 11-25.

en Belgique en conservant sa nationalité»³⁴. Le CSA retient désormais le siège statutaire pour critère de rattachement afin que le produit « droit belge » puisse, le cas échéant, s'exporter³⁵.

Sous l'effet de ce nouveau Code des sociétés et des associations, le droit belge des personnes morales change donc considérablement. Pour l'entrepreneuriat social, il faut notamment tenir compte de la disparition de la variante de la société à finalité sociale, de la création d'un agrément « comme entreprise sociale » pour les seules sociétés coopératives³⁶ ou encore du fait que l'ASBL serait par nature une entreprise sociale. Pour l'ensemble des personnes morales, à l'exception peut-être des fondations, il faut également noter des changements majeurs : l'ASBL est libre de se livrer à toute activité économique en vue de réaliser son but désintéressé³⁷ et, de cette manière, le critère de l'activité disparaît pour définir la spécialité légale des personnes morales. Distribuer ses bénéfices aux associés ou leur procurer un avantage patrimonial direct devient un but parmi d'autres pour la société. Celle-ci peut donc, à l'instar d'une association ou d'une fondation, poursuivre un but désintéressé. *In fine*, le critère principal de distinction entre la société³⁸, d'une part, et l'association et la fondation, d'autre part, sera désormais, et respectivement, le fait que la première a, en principe, 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 patrimoniaux³⁹. Dans ce nouveau Code, la spécialité des personnes morales est exclusivement centrée sur la finalité de la personne morale et non plus sur son activité.

34. *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3119/011, p. 12.

35. La réforme du droit belge des personnes morales s'inscrit ainsi dans le « darwinisme normatif » décrit par M. Supiot : « La représentation juridique du monde à l'œuvre (...) est celle d'un "marché des produits législatifs" ouvert au choix d'individus libres de se placer sous la loi qui leur est la plus profitable » (A. SUPIOT, *L'esprit de Philadelphie, La justice sociale face au marché total*, Paris, Seuil, 2010, pp. 64 et 66). Voir aussi R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'État (partie 1) », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2018/8, pp. 669-704, spéc. n° 49, p. 696 et les références de la note subpaginale (174).

36. Art. 8:5 du CSA.

37. Art. 1:2 du CSA.

38. Art. 1:1 du CSA.

39. Le critère de distribution est essentiel dans ce nouveau système. Nous l'avons évoqué, l'ASBL 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 (art. 1:2 du CSA). La fondation doit respecter *mutatis mutandis* la même règle : en effet, le texte de l'article 1:3 du CSA tient compte du fait que la fondation, au contraire de l'association, est dépourvue de membres.

Avant la suppression du projet d'agrément comme entreprise sociale pour les ASBL⁴⁰, l'ASBL agréée comme entreprise sociale et la société coopérative agréée comme entreprise sociale (et *a fortiori* la SCES agréée⁴¹) sont apparues comme les futurs porteurs de l'entrepreneuriat social belge. Depuis, l'appellation « entreprise sociale » n'est envisagée que pour les seules sociétés coopératives. Qu'en penser, compte tenu de la diversité qui caractérise l'entrepreneuriat social ?

La disparition de la variante générale à finalité sociale⁴² représente la fin d'un symbole. Dans la littérature relative à l'entrepreneuriat social et aux cadres juridiques, la Belgique est citée en exemple et est considérée comme l'un des pays pionniers. N'est-il pas ironique d'envisager d'abolir dans un futur proche ce statut « à finalité sociale » alors que le reste de l'Europe s'emploie, par contraste, et peut-être sous l'effet du discours des instances internationales, à développer de nouveaux cadres (par le biais de formes mais également de statuts spécifiques) pour les entrepreneurs qui veulent allier notamment rentabilité économique et impact social⁴³ ? Certes, la redéfinition de la société ouvrirait, selon certains, la voie à la consécration de *benefit corporations*. Si la société n'est plus conçue uniquement comme un vecteur de profit, mais comme un moyen de relever des défis environnementaux et sociaux, encore faudra-t-il pouvoir vérifier qu'une telle société, au-delà de la mise en place d'une stratégie *marketing* efficace (visant à capter des financeurs), œuvre même partiellement, mais effectivement, à un but désintéressé. En effet, il est important de souligner une nouvelle fois qu'une société disposera simplement de la possibilité légale de poursuivre un but social mais ne devra pas nécessairement poursuivre un but « allant au-delà de la distribution de profit et portant, par exemple sur la société ou l'environnement »⁴⁴.

Cette stratégie pourrait conduire à un obscurcissement du paysage de l'entrepreneuriat social. Le ministre de la Justice a affirmé qu'« à terme, les nouvelles entreprises sociales devront adopter la forme d'une société coopérative et obtenir un agrément comme entreprise sociale ou d'une ASBL »⁴⁵. Toutefois, relevons que la consécration officielle de l'appellation

40. *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n 54-3119/011, p. 224 (adoption de l'amendement n° 40).

41. Une SCES agréée cumule les agréments attachés à la société coopérative et à l'entreprise sociale (art. 8:5, § 2, du CSA).

42. Voir *supra*, note subpaginale (11).

43. <https://esela.eu/news/not-belgian-corporate-specialists-question-use-social-purpose-company-adequate-legal-status-social-business>.

44. *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/008, p. 190.

45. *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3119/011, p. 53.

« entreprise sociale » comme variante possible des seules sociétés coopératives pourrait faire perdre de vue que l'entrepreneuriat social en Belgique ne se réduit pas à cela, et qu'outre les sociétés coopératives agréées (comme) entreprise sociale et les ASBL⁴⁶, d'autres structures pourraient rencontrer les conditions de l'entrepreneuriat social. Alors que l'intention est de créer des labels de qualité, l'efficacité du dispositif mis en place nous semble compromise.

Le CSA s'accompagne d'une loi qui vise en principe à assurer « la neutralité fiscale » de cette réforme⁴⁷. Cette neutralité ne peut être obtenue, à certains égards, qu'en modifiant les dispositions fiscales sur le fond afin, lit-on, « d'éviter toute divergence entre ces deux branches du droit »⁴⁸. Concernant le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales, il est soutenu que la neutralité devrait ici résulter du maintien du système « I.P.M./I.Soc. » en l'état⁴⁹. À court terme, l'instauration d'un cadre fiscal approprié et cohérent n'est donc pas prévue.

Si le diagnostic n'est donc pas amené à changer dans un avenir proche, l'on peut toutefois prédire une nette aggravation des incohérences qui minent le système juridique belge. En effet, le Code des sociétés et des associations parachève le mouvement de sanctuarisation de la *finalité* en droit des personnes morales : une ASBL peut réaliser toute activité économique afin de poursuivre son but désintéressé. Les personnes morales se distinguent, alors, uniquement selon leur finalité. Compte tenu de l'interdépendance du droit fiscal et du droit des personnes morales, alors que leurs destins apparaissent liés, le fossé se creuse... Et c'est ainsi la cohérence du système juridique sur cette question qui vole définitivement en éclats.

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

C'est à quelques réflexions en vue de l'instauration d'un tel cadre cohérent et approprié que seront

consacrées les lignes qui suivent. Comme l'a observé M. Coipel, si « 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 »⁵⁰. Les propos prospectifs tenus sont donc voués à *éclairer* le législateur, compte tenu des données du problème, en soulignant d'abord différentes options en jeu (1), puis les obstacles à surmonter pour les mettre en œuvre (2).

1. Deux options en présence

Compte tenu de l'écart qui pourrait se creuser entre le droit des personnes morales et le régime de fiscalisation des revenus, le législateur pourrait réagir et réconcilier les deux corps de règles en posant les règles fiscales sur le socle du droit des personnes morales. Selon le premier scénario envisagé, le régime de fiscalisation des revenus devrait être repensé en profondeur pour accorder une place de choix à la finalité du contribuable et, notamment, à l'affectation que celui-ci donne à ses revenus. De l'affectation des revenus dépendrait le traitement fiscal du contribuable : telle est l'hypothèse posée pour la première option. L'idée d'une prise en compte de la finalité en matière d'imposition des revenus n'est pas « originale » à proprement parler : d'une part, elle est consacrée dans l'histoire fiscale belge⁵¹ ; d'autre part, on la retrouve dans la littérature juridique⁵².

50. M. COIPEL, « Le rôle économique des ASBL au regard du droit des sociétés et de la commercialité », in Commission Droit et Vie des Affaires de l'Université de Liège, *Les asbl, évaluation critique d'un succès*, Gand, Story-Scientia, 1985, pp. 93-248, spéc. n° 308, p. 226. Voir aussi à ce sujet : L. FRANÇOIS, *Le problème de la définition du droit. Introduction à un cours d'évolution de la philosophie du droit à l'époque contemporaine*, Liège, Faculté de droit de l'Université de Liège, 1978, p. 200 ; N. THIRION, « Que peut la doctrine en droit des sociétés (et ailleurs) ? », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2017/1, pp. 3-4.

51. En 1919 (système cédulaire), les recettes d'activités d'une ASBL qui, loin de poursuivre son enrichissement ou le profit indirect de ses membres, n'avait eu en vue que le maintien et l'extension de l'œuvre de bienfaisance, ne pouvaient pas être grevées de taxe professionnelle. Lors de la réforme de 1962, les taxes cédulaires ont été remplacées par quatre impôts sur les revenus mais, dans ce cadre, une ASBL, même « mixte » (c'est-à-dire dotée d'une activité économique) n'était pas imposée sur ses revenus d'activités pour autant que les ressources aient été affectées à la finalité désintéressée. Depuis 1976, l'attention est manifestement portée sur les opérations menées et la volonté d'éviter toute distorsion de concurrence.

52. Voir notamment T. DELAHAYE, R. MALDAGUE, F. VANISTEN-DAEL et E. VAN WEDDINGEN, *Rapport de la Commission Royale d'harmonisation et de simplification de la fiscalité*, Bruxelles, Administration des contributions directes, 1987 ; M. DENEFF, *Economische activiteiten van VZW en stichting. Juridische doorlichting van hun relatie met concurrenten, schuldeisers en begunstigde doelgroep*, Reeks Rechtspersonen- en Venootschapsrecht Jan Ronsse Instituut K.U.Leuven, n° 17, Kalmthout, Biblo, 2004, spéc. n° 306, pp. 222-223 ; S. VAN CROMBRUGGE, « Naar een hervorming van het fiscale stelsel van v.z.w.'s? », in B. PEETERS (ed.), *Recht zonder omwegen – Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75^{ste} verjaardag*, Gand, Larcier, 1999, pp. 238

46. Or, une ASBL peut être tournée vers l'intérêt général mais elle peut parfois être tournée vers la satisfaction des seuls intérêts de ses membres (intérêt mutuel) ; voir *supra*, note subpaginale (10).

47. Loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

48. *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 3.

49. Voir *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 37 ; <https://www.koengeens.be/fr/news/2018/01/24/reforme-du-droit-des-associations-quels-enjeux-pour-le-secteur-a-profit-social> ; encore la réponse à la question parlementaire n° 27598 posée par M. de Lamotte, *Compte-rendu intégral*, Chambre, 2018-2019, 28 novembre 2018, p. 10 : « la volonté du gouvernement est de conserver les principes actuels. (...) pour les autorités fiscales, rien ne va changer ».

En matière de fiscalité directe, l'on décide actuellement, en fonction d'une situation donnée, que l'entreprise sociale est, pour l'ensemble de ses activités soumise à tel impôt plutôt qu'à un autre. Il est permis de se demander si ce système satisfait au principe de réalisme du droit fiscal et, plus largement, au principe de réalisme qui devrait caractériser les autres branches du droit. En vertu de ce principe de réalisme, comme l'écrit M. Nollet, il conviendrait que «chaque situation réglée par la loi subisse bien en définitive le régime qui lui a été réservé»⁵³. Différents auteurs ont avancé l'idée d'un système de fiscalisation différencié selon la nature des *activités* menées. Remarquons que l'approche de la TVA permet une prise en compte de la diversité des activités menées vu les possibilités d'assujettissement partiel ou mixte qu'elle offre, là où, par contraste, une logique du «tout ou rien» prévaut en matière d'imposition des revenus. La seconde option permettrait ainsi, en s'inspirant du système de la TVA, d'abandonner la logique du «tout ou rien» en matière d'imposition des revenus, en prenant en compte la diversité des *activités* menées⁵⁴.

Compte tenu du postulat de départ, et vu que les entreprises sociales se distinguent moins par l'activité qu'elles mènent que par la finalité qui les caractérise, c'est la première option qui devrait, selon nous, être privilégiée.

2. Les contraintes à respecter

Le législateur devrait respecter un certain nombre de règles dans la perspective d'une telle réforme, parmi lesquelles le principe de légalité de l'impôt, le principe de l'annualité de l'impôt, le principe d'égalité et de non-discrimination, le droit de l'Union européenne ainsi que d'autres principes, dont le principe de la répartition des compétences.

et s.; M. DE WOLF, «Une fiscalité réaménagée pour les associations sans but lucratif? Pour une réforme de l'impôt des personnes morales», *op. cit.*, pp. 587-597, spéc. pp. 594-598; D. DESCHRIJVER, «De rechtspersonenbelasting: quo vadis?», *T.R.V.*, n° 2011/2, pp. 59-60; D. DESCHRIJVER, «Hoofdstuk 13. De VZW en het belastingrecht», in M. DENEFF (ed.), *De VZW*, Bruges, la Charte, 2015, n° 36, pp. 612-613.

53. A. NOLLET, *De l'abus fiscal ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, Gand, Larcier, 2019, p. 242.

54. Voir notamment A. HAELTERMAN, *Fiscale transparantie. Theorie en praktijk in België*, Kalmthout, Biblo, 1992, note subpaginale (437), p. 214; M. DENEFF, *Economische activiteiten van VZW en stichting. Juridische doorlichting van hun relatie met concurrenten, schuldeisers en begunstigde doelgroep*, *op. cit.*, n° 277-309, pp. 210-226; B. PEETERS, «Pleidooi voor een meer functionele opdeling van het toepassingsgebied van de vennootschaps- en de rechtspersonenbelasting», in *In het vennootschapsbelang*, Mortsels, Intersentia, 2017, pp. 337-362, spéc. pp. 356-360; T. BONNE, «Wettelijke regeling voor overgang van rechtspersonenbelasting naar vennootschapsbelasting en omgekeerd is doekje voor het bloeden», *op. cit.*, n° 559, pp. 303-307.

Dans ce cadre, nous accordons une attention particulière au principe d'égalité et de non-discrimination. Par la mise en place d'un cadre fiscal approprié et cohérent, le législateur belge entendraient en effet instaurer une différenciation fiscale entre les contribuables. Satisferait-on au principe d'égalité et de non-discrimination?

Sauf justification objective et raisonnable, une discrimination apparaît dès lors que des situations comparables reçoivent un traitement différent ou que des situations qui ne sont pas comparables sont traitées de manière identique. Il en résulte que l'égalité devant l'impôt peut être atteinte tantôt par l'application d'un traitement égal (premier cas), tantôt par la différenciation (second cas); c'est l'idée de l'«égalité catégorielle»⁵⁵.

Cette conception «large» du principe d'égalité devant l'impôt ne va pas de soi et elle n'est pas consacrée par tous les pays. En France, par exemple, le principe d'égalité *n'oblige pas* à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes⁵⁶.

La question de savoir si l'instauration de ce cadre pourrait être jugée compatible avec le principe

55. Voir notamment M. BORGETTO, «Égalité, différenciation et discrimination : ce que dit le droit», *Informations sociales*, 2008/4, n° 148. Pour mettre en évidence ces deux volets complémentaires, il peut être fait recours aux notions de «discrimination positive» (traitements différents de situations identiques) et de «discrimination négative» (traitement identique de situations différentes) (*cf.*, entre autres, V. SEPULCHRE, «Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années», *R.G.C.F.*, n° 2009/6, pp. 524-584, spéc. pp. 543-544; E. VAN DE VELDE et H. NIESTEN, «De rechtspraak van het Hof van Cassatie waarin het recht op gelijkheid wordt toegepast in fiscale zaken», in S. DE RAEDT et A. VAN DE VIJVER (coord.), *Fiscale Rechtspraakoverzichten – Grondrechten in fiscalibus*, Gand, Larcier, 2016, pp. 276-296, spéc. pp. 279-280). L'on fait également recours respectivement aux notions de «discrimination active» et de «discrimination passive» (*cf.* C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de Droit constitutionnel belge*, Bruxelles, la Charte, 2019, pp. 680-681).

56. Voir notamment Conseil constitutionnel, décision 2003-489 DC du 29 décembre 2003, cons. 37; décision 2006-541 DC du 28 septembre 2006, cons. 9; décision 2008-573 DC du 8 janvier 2009, cons. 30; décision 2010-617 DC du 9 novembre 2010, cons. 11; décision n° 2014-436 QPC du 15 janvier 2015, cons. 5; décision n° 2017-638 QPC du 16 juin 2017, cons. 3; décision n° 2017-654 QPC du 28 septembre 2017, cons. 10. À ce sujet, Olivier Jouanjan est assez critique : «Prise à la lettre, cette dernière proposition signifie que le principe d'égalité seul – indépendamment de l'application d'autres principes – ne peut s'opposer à ce que la loi prévoit une même peine de prison pour le criminel et l'honnête homme. Cette manière provocatrice de présenter la chose doit seulement être comprise comme une invitation à réfléchir plus avant sur la pertinence d'une jurisprudence qui refuse de voir, dans aucune *identité* de traitement, une violation possible de l'égalité, en même temps qu'elle admet qu'une différence de traitement peut, à certaines conditions, être conforme au principe d'égalité. Pour les raisons qu'on a dites plus haut, il conviendrait de distinguer et séparer clairement le registre de l'identité et celui de l'égalité (juridique)» (O. JOUANJAN, «Le Conseil constitutionnel, gardien de l'égalité?», *Jus Politicum*, n° 2012/7).

d'égalité est posée à travers le prisme du droit des aides d'État, pour trois raisons. Premièrement, le droit belge et le droit de l'Union européenne partagent formellement une même conception du principe d'égalité devant l'impôt. Là aussi, la discrimination consiste donc « à traiter soit de manière différente des situations similaires, soit de manière identique des situations différentes »⁵⁷. Deuxièmement, si, comme nous le mentionnions tout à l'heure⁵⁸, le législateur belge dispose *a priori* d'une grande marge de manœuvre dans l'élaboration de son régime de fiscalisation des revenus, il n'en doit pas moins agir *dans le respect du droit de l'Union*. Ce respect est notamment vérifié par le contrôle de compatibilité des aides fiscales avec le bon fonctionnement du marché intérieur. Troisièmement, l'appréciation du caractère discriminatoire ou non dudit cadre serait opérée en premier lieu à l'échelon européen. En effet, tout projet d'aide doit en principe être notifié par l'État membre avant même que ce projet soit approuvé par le Parlement⁵⁹.

Compte tenu des conditions strictes qu'il convient de rencontrer en la matière, des mesures fiscales générales d'exemption fiscale en matière de fiscalité directe – telles qu'elles seraient mises en œuvre à travers un cadre fiscal approprié et cohérent pour les entreprises sociales – ne pourraient pas satisfaire aux conditions sous-tendant l'applicabilité du règlement général d'exemption par catégorie⁶⁰ ou des réglementations *de minimis*⁶¹. Cependant, le législateur belge pourrait encore se dispenser d'une notification préalable de son projet s'il était permis de conclure que la mesure envisagée n'est pas qualifiable d'aide d'État.

Pour apprécier si l'on a affaire à une aide d'État⁶², il convient de constater qu'une aide (avantage procuré sans contrepartie) est accordée de manière sélective, par l'État ou au moyen de ressources d'État et que cette aide affecte les échanges entre États membres et fausse la concurrence.

Seules les aides *sélectives* peuvent, de ce point de vue, être jugées problématiques. Or, une mesure est sélective dès lors qu'elle peut être perçue comme discriminatoire⁶³ : 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 »⁶⁴.

Comme le Comité économique et social européen l'a noté dans un avis de juin 2019, en lien avec la jurisprudence *Paint Graphos*⁶⁵, « la CJUE a reconnu la situation particulière dans laquelle sont placées les

62. Art. 107 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

63. Comme l'observe N. Wahl (N. WAHL, « Une même carte de route pour un terrain différent : de quelques propos sur la notion d'avantage sélectif dans la jurisprudence récente de la Cour de justice », in J. WILDEMEERSCH et P. PASCHALIDIS (dir.), *L'Europe au présent!*, Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 767-784, spéc. p. 772), il existe un débat qui oppose les tenants d'une approche plutôt interventionniste de la Commission et ceux qui, compte tenu de l'autonomie fiscale des États membres, préconisent une approche plus encadrée de cette intervention. L'approche interventionniste repose sur le critère de discrimination là où l'approche plus encadrée se fonde sur le critère de disponibilité générale, selon lequel une aide n'est pas sélective si toutes les entreprises peuvent bénéficier de l'aide sans qu'elles doivent forcément toutes en jouir. Selon les partisans d'une approche plus encadrée, celle qui repose sur le critère de discrimination permet à la Commission de « "lisser" les régimes fiscaux nationaux en exigeant la suppression des différenciations légitimement établies pour des raisons sociales, économiques, environnementales ou autres » (conclusions de l'avocat général M. Henrik Saugmandsgaard Øe présentées le 19 septembre 2018 dans l'affaire C-374/17, *Finanzamt B c. A-Brauerei*, en présence de *Bundesministerium der Finanzen*, point 77), une approche qu'ils jugent difficilement conciliable avec le principe d'autonomie des États membres en matière fiscale, selon lequel les États membres sont libres de décider de la politique économique qu'ils jugent la plus appropriée et, en particulier, de répartir comme ils l'entendent la charge fiscale entre les différents facteurs de production et les différents secteurs économiques.

64. CJUE, 21 décembre 2016, aff. jointes C-20/15 P et C-21/15, *Commission européenne c. World Duty Free Group SA, anciennement Autogrill España SA* (C-20/15 P), *Banco Santander SA, Santusa Holding SL* (C-21/15 P), point 54 renvoyant à : CJUE, 15 novembre 2011, *Commission européenne* (C-106/09 P) et *Royaume d'Espagne* (C-107/09 P) c. *Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, *Rec.*, p. I-11113, points 75 et 101 et CJUE, 14 janvier 2015, *Eventech*, aff. C-518/13, points 53-55.

65. CJUE, 8 septembre 2011, *Paint Graphos e.a.*, aff. jointes C-78/08 à C-80/08, *Rec.*, p. I-7611.

57. CJCE, 17 juillet 1963, *République italienne c. Commission*, aff. 13/63, *Rec.*, 1963, p. 337 (voir spéc. p. 360). Voir aussi CJCE, 27 septembre 1979, *Eridania*, aff. 230/78, *Rec.*, 1979, p. 2749 (points 18 et 19); P. ROSSI, « The *Paint Graphos* Case: A comparability Approach to Fiscal Aid », in D. WEBER et G. MAISTO (eds), *EU income tax law: issues for the years ahead*, Amsterdam, IBFD, 2013, pp. 123-137, spéc. p. 129 : « *under Union Law, the prohibition of discrimination has a substantive meaning and does not only require equal treatment to be complied with but also that no inequality is caused in practice by treating in the same way situations that are different* ».

58. Voir *supra*, note subpaginale (8).

59. Voir notamment I. PAPADAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale*, op. cit., spéc. nos 717 et 718, p. 389. Voir aussi A. MAITROT DE LA MOTTE, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII*, vol. 2, n° 1, 2019, pp. 60-68, spéc. p. 65.

60. Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité, *J.O.U.E.*, L 187, 26 juin 2014. Voir R. LUJA, « Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States To Claim Fiscal Sovereignty », *EC Tax Review*, 2016, n° 5-6, pp. 312-324, spéc. p. 320.

61. R. LUJA, « De Mededeling staatssteun 2016: een momentopname door de Europese Commissie », *A.F.T.*, n° 2017/4-5, pp. 6-13, spéc. p. 8. Voir aussi S. STEVENS, « Tax Aid to Public and Social Enterprises: A Collision between Competition and Public Policy », *EC Tax Review*, n° 2014/3, pp. 149-170, spéc. p. 170.

sociétés coopératives par rapport aux sociétés à but lucratif, au regard des contraintes qui pèsent sur elles pour l'accès au financement de leur activité. Dans une décision de justice, il a été précisé que la mesure fiscale avantageuse pour les coopératives ne pouvait être décrite comme instaurant un avantage sélectif à leur endroit car les situations respectives des coopératives et des sociétés de capitaux ne pouvaient être comparées⁶⁶.

Nous pouvons en conclure qu'il est impératif de faire ressortir la spécificité du contribuable « entreprise sociale » par rapport aux autres contribuables pour franchir le cap d'un traitement fiscal fondé sur la finalité, et non sur l'activité. Or, la finalité – qui peut être matérialisée pour partie dans la politique d'affectation des ressources – ou encore les pratiques de gouvernance dite démocratique – une autre spécificité des entreprises sociales en Europe – n'apparaissent pas aujourd'hui comme des critères de modulation de la fiscalisation des revenus des personnes morales.

Conclusion générale

La *généalogie des rapports entre droit des personnes morales et droit fiscal* puis les *perspectives d'évolution concernant ces rapports* contribuent à l'étude du régime belge de fiscalisation des revenus des entreprises sociales et, incidemment, à celle de l'encadrement *fiscal et non fiscal* des entreprises sociales à travers le temps. Elles permettent, par ailleurs, de vérifier l'hypothèse de l'interdépendance des branches du droit dans ce cadre.

Pareille étude suscite des impressions contrastées : désillusions (pour l'instant) et défis (pour l'avenir).

Les désillusions tout d'abord. Vu l'état d'interdépendance entre le droit des personnes morales et le droit fiscal, nous émettons de sérieux doutes quant à la possibilité qu'une réforme substantielle du droit des personnes morales, telle que le CSA, puisse se révéler véritablement neutre à l'égard du régime de fiscalisation des revenus des personnes morales. Même si ce but est recherché par le législateur, la refonte du droit économique remet en cause le fondement même du système « I.P.M./I.Soc. ». Au vu des évolutions croisées et contradictoires du droit des personnes morales et du droit fiscal, le postulat de rationalité du législateur a pris un fameux coup.

66. CESE, « Vers un cadre juridique européen adapté pour les entreprises de l'économie sociale », avis, INT/871, 19 juin 2019, point 3.2.2.3.

Les défis, ensuite. En l'état actuel des choses, tout comme dans l'avenir proche, la spécificité des entreprises sociales, qui se distinguent des autres entreprises par leur finalité et non par leur activité, ne peut pas, ne pourra pas être saisie par le cadre fiscal actuel. Si le législateur désire répondre favorablement à l'appel des instances internationales, il doit manifestement porter un autre regard sur ces acteurs économiques « pas comme les autres ». Plus généralement, et en premier lieu, il apparaît nécessaire d'identifier ce qui fait justement la spécificité des entreprises sociales, et ce, au moyen d'un dispositif légal contraignant⁶⁷. Ce n'est en effet qu'à ce prix que leur crédibilité pourra être garantie. Ce n'est qu'à cette condition qu'une politique fiscale attractive ciblée pourra être admise.

Avec le CSA, le législateur belge propose un nouveau droit des personnes morales, produit phare voué à faire de la Belgique « le Delaware de l'Europe »⁶⁸. À la fin de l'année 2017, la concurrence fiscale internationale avait déjà conduit ce même législateur à réfor-

67. Dans ce cadre, les mécanismes spécifiques concernant la gouvernance démocratique, qui font la spécificité des entreprises sociales en Europe, ne devraient pas *a priori* être mis de côté. À ce sujet, voir F. PETRELLA et N. RICHEL-BATTESTI, « Business social, entreprise sociale et E.S.S. : quelles formes de gouvernance ? entre similitudes et divergences... », in D. HIEZ et E. LAVILLUNIÈRE (dir.), *Vers une théorie de l'économie sociale et solidaire*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 353-370, spéc. p. 355 (au sujet des organisations relevant de l'économie sociale et solidaire en France, les auteures précisent que « insuffisamment distinguer les formes de gouvernance en insistant sur la finalité sociale que les organisations partagent comporte, dès lors, un risque de banalisation »). Allant à l'encontre de cette reconnaissance de spécificité, depuis l'entrée en vigueur du CSA, y aurait-il déjà une certaine tendance dans la doctrine belge à assimiler toute société, pouvant poursuivre un but désintéressé, à une entreprise sociale ? Voir, par exemple, A. FRANÇOIS, « Editorial: Op naar een BBC ('Belgische Benefit Corporation') », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2019/7, pp. 683-684. La question de savoir s'il ne conviendrait pas de faire le choix d'une approche par la finalité, comme l'a fait la France dans la loi Économie sociale et solidaire du 31 juillet 2014 (tout en reconnaissant également les acteurs historiques de l'ESS), devrait également être posée. Par ailleurs, notons que c'est cette même approche par la finalité qui est privilégiée dans la Résolution 2016/2237 du Parlement européen du 5 juillet 2018 contenant des recommandations à la Commission relatives à un statut pour les entreprises de l'économie sociale et solidaire. Notons encore que, compte tenu des contraintes institutionnelles pesant sur l'adoption d'un statut *ad hoc*, il conviendrait peut-être d'adopter un autre schéma d'action. Mme Driguez note, à ce sujet, que « le besoin est immédiatement bien davantage celui d'une reconnaissance politique et d'une prise en compte de la lucrativité limitée comme situation de fait dans l'ensemble des politiques de l'Union » (L. DRIGUEZ, *Le but non lucratif en droit de l'Union européenne. Ou de la nécessité d'adopter une notion nouvelle de lucrativité limitée*, MGEN, 2017, p. 94).

68. Voir K. GEENS, « Tien voorstellen voor hervorming van het vennootschapsrecht », in *Liber Amicorum Guy Horsmans*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 471-485. Voir aussi K. GEENS, « Een nieuw Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen: lean and mean, fit and proper », in *Quid Leges Sine Cogitatione? Enkele reflecties over vennootschapsrecht aangeboden aan Jean-Marie Nelissen Grade, Rechtspersonen- en Vennootschapsrecht*, n° 21, Jan Ronse Instituut, Anvers, Biblio, 2011, pp. 73-101 ; K. GEENS, « Ten years after : de la Belgique au Delaware ? », *J.T.*, 2011, liv. 6428, pp. 178-181.

mer le régime de l'impôt des sociétés, en diminuant son taux (tout en élargissant la base pour garantir la neutralité budgétaire de l'ensemble). En effet, il apparaissait qu'« un écart trop important entre les taux pratiqués en Belgique et dans les autres États membres de l'Union européenne pouvait sérieusement mettre à mal l'attractivité de la Belgique en tant que lieu d'implantation des activités d'entreprises multinationales »⁶⁹.

Dans un éditorial du mois d'octobre 2019, M. Navez note que « l'approche de la norme juridique par le prisme du *marketing* est utile, car elle fournit une grille de lecture qui alimente la réflexion sur (i) le rôle de l'État dans sa fonction de régulateur, (ii) les finalités de la réglementation dans ce cadre et (iii) les caractéristiques que celle-ci doit revêtir pour continuer à servir l'intérêt général dans toutes ses composantes (à la fois morales, environnementales, sociales, etc.), éventuellement au détriment de certains intérêts particuliers d'ordre purement économique »⁷⁰. L'avenir nous dira si les nouveaux produits « *made in Belgium* », qu'il s'agisse de la réglementation des personnes morales ou encore du cadre fiscal, plairont aux entreprises « classiques ». Toutefois, il apparaît déjà que, dans la stratégie de notre législateur, les entreprises sociales n'en constituent pas le « cœur de cible ».

En fin de compte, il nous paraît fort à propos de synthétiser les réflexions livrées par M. Amblard à l'égard du droit associatif français. L'auteur met en évidence que la conception rigide de l'approche commerciale crée des distorsions évidentes entre les différentes personnes morales exerçant dans la sphère économique, alors que l'égalité de traitement de tous les acteurs de la vie économique, peu importe leur forme juridique, apparaît comme une condition fondamentale. *Dans un premier temps*, il suggère une réforme législative qui instaurerait un corps de règles communes applicables à l'ensemble des personnes

morales de droit privé. Une telle réforme consisterait à définir un « droit commun » auquel pourraient se référer tant l'association que la société : tous les groupements économiques seraient soumis à un traitement juridique identique et aux mêmes formalités. Cette approche, inspirée des pratiques anglo-saxonnes, permettrait de classer toutes les personnes morales de droit privé au sein d'une même famille. Cette réforme déciderait ainsi de l'abandon de la distinction entre activité commerciale et activité civile pour préférer une approche « plus pragmatique »⁷¹ que le droit économique, seul, autoriserait. *Dans un second temps*, une fois l'égalité juridique assurée entre les différents opérateurs économiques, « rien n'empêcherait ensuite de procéder (...) à une différenciation fiscale entre les groupements selon leur objet et la destination de leurs excédents »⁷². Du point de vue fiscal, l'application d'un traitement différencié assurerait le respect du principe d'égalité qui n'interdit pas les distinctions de traitement entre les différentes catégories de personnes se trouvant dans des situations différentes. La mise en œuvre du droit fiscal permettrait d'assurer ce traitement différencié aux associations et, plus largement, à l'ensemble des entreprises d'utilité sociale. Pour donner à une telle réforme de bonnes chances de succès, l'auteur recommande de prêter une attention toute particulière à la qualité des critères distinctifs qui conditionneraient l'octroi du traitement différencié ainsi qu'à leur degré d'acceptabilité pour les acteurs socio-économiques⁷³.

Ces propos ont une résonance particulière dans le contexte belge puisque l'on y a manifestement consacré ce droit commun des personnes morales de droit privé. Selon le « programme » de M. Amblard, une différenciation fiscale selon le but poursuivi par les groupements et la destination de leurs excédents serait *permise* en France. Compte tenu de la consécration du principe d'« égalité catégorielle » en droit belge, une telle différenciation serait même *requise*.

69. https://www.nbb.be/doc/ts/publications/economicreview/2018/revecoiii2018_h5.pdf.

70. E.-J. NAVEZ, « Éditorial : Le droit comme "produit" et le marketing juridique. L'exemple du Code des sociétés et des associations », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2019/6, pp. 583-584.

71. C. AMBLARD, « Cent ans de pratique associative (II^e partie) », *R.E.C.M.A.*, n° 283, février 2002, pp. 32-45, spéc. p. 38.

72. *Ibid.*, p. 39.

73. *Ibid.*, pp. 38-41.