

**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 – sabine.garroy@uliege.be

BCV-CDS PhD Seminar

19 novembre 2019

Plan de la présentation

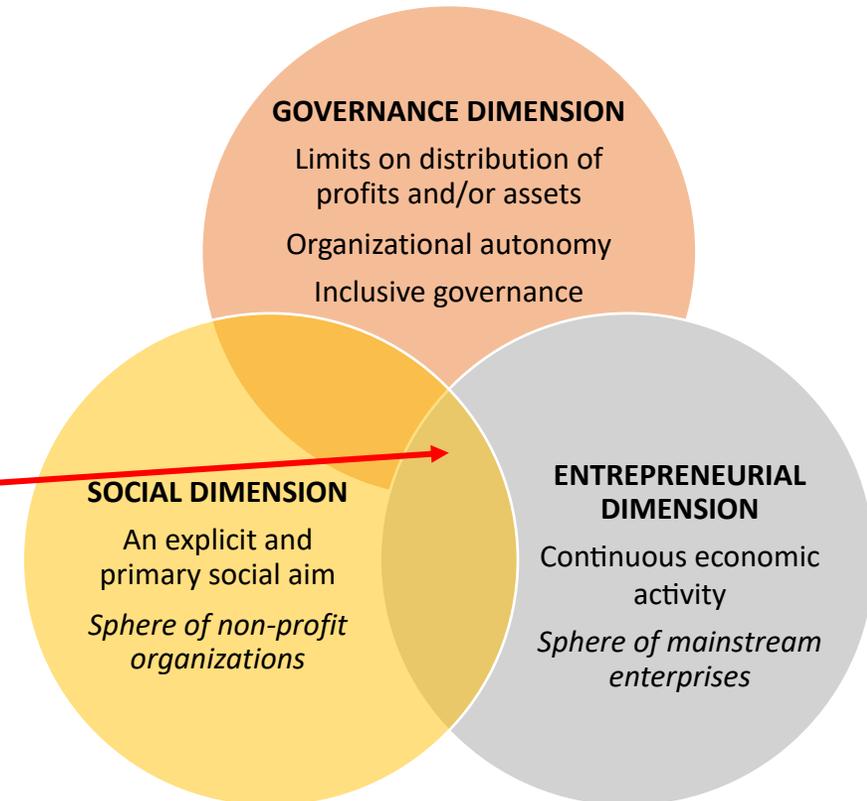
- A. Introduction générale**
- B. Prolégomènes – le cadre de la recherche**
- C. Résumé de l'étude à l'aide de ses deux fils rouges**

A. Introduction générale

- 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* (« **caractère approprié** ») pour l'ensemble des entreprises sociales (« **cohérence** ») en comparaison des autres entreprises
 - Première question : un cadre approprié et cohérent est-il garanti en matière de fiscalisation des revenus? (Première partie)
 - Seconde question: dans le cas contraire, comment le mettre en œuvre? (Seconde partie)

B. Cadre de la recherche

- Sujet(s) de la recherche (=> « Prolégomènes »)
 - => troisième secteur
 - => économie sociale et *nonprofit sector*
 - => entrepreneuriat social
- Entrepreneuriat social en Europe
 - (réseau EMES et rapport “Cartographie des entreprises sociales”)



B. Cadre de la recherche

- Entrepreneuriat social en Belgique
 - Deux rapports belges (2014 et 2016) – absence de consensus
 - Baromètre des entreprises sociales
- Deux approches
 - Approche par la finalité
 - Approche **par le statut**

ASBL

Coopérative agréée
(CNC)

Variante de la
société à finalité
sociale

Fondation privée

C. Résumé de l'étude à l'aide de ses deux fils rouges

Précision préalable n° 1 – les deux fils rouges

1. l'existence de tensions persistantes entre droit fiscal et droit des personnes morales applicables aux entreprises sociales
 - Hypothèse à vérifier: l'« interdépendance » des branches du droit (E. Krings)
2. les frictions entre activité et finalité des personnes morales en droit belge

C. Résumé de l'étude à l'aide de ses deux fils rouges

Précision préalable n° 2 – le plan

- Introduction générale (*voy. supra*)
- Prolégomènes (*voy. supra*)
- 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 seconde partie
- Conclusions générales

Première partie

Titre I^{er} : description du cadre actuel

- Entreprise sociale : impôt des personnes morales ou impôt des sociétés?
- Cadre fiscal ***non cohérent***:
 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 ; notamment les opérations économiques accessoires et l'absence de méthodes industrielles ou commerciales) ?

Rem. : selon l'administration fiscale si absence de clause de distribution de dividendes => forcément impôt des sociétés
- Cadre fiscal ***non approprié*** – I.P.M. v. I.SOC.
 - Diversité des paramètres de comparaison
 - I.P.M. pas nécessairement le vecteur d'une charge fiscale moindre
 - Impossible départage dans l'absolu

Première partie

Titre II: origines du cadre actuel

- **1. les frictions entre activité et finalité des personnes morales en droit belge**
 - Droit des personnes morales
 - Spécialité légale : activité et/ou finalité
 - Droit fiscal
 - Au départ, caractère déterminant de l'affectation des recettes (finalité) 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**

Première partie

Titre II: origines du cadre actuel

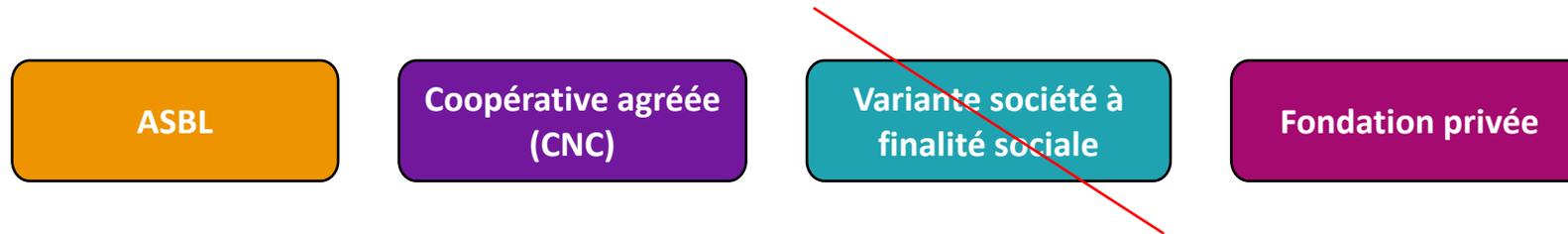
- **2. l'existence de tensions persistantes entre droit fiscal et droit des personnes morales**
 - Influence du droit fiscal sur le droit des personnes morales:
 - But de lucre commercial *subjectif*
 - Consécration de l'accessoriété-finalité
 - Influence du droit des personnes morales sur le droit fiscal:
 - Taxation des sociétés
 - *Ratio legis* du régime I.P.M./I.SOC. (voy. slide suivant)

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.
- Or, « le monde a changé » – notamment, refonte du droit économique:
 - A. Réforme du droit de l'insolvabilité
 - B. Réforme du droit des entreprises
 - C. Code des sociétés et des associations
 - => **Vers un droit commun des groupements**
- 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
 - => **quid de l'inanité du cadre actuel de fiscalisation des revenus ?**

Seconde partie

Titre Ier : perspectives à court terme – le C.S.A.



- **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 (attention, droit transitoire)
- **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 »

=> Une sanctuarisation de la finalité en droit des personnes morales sous l'effet du C.S.A.

Seconde partie

Titre Ier : perspectives à court terme – le C.S.A.

- La SFS est devenue sans objet
- Mais volonté de maintenir un dispositif pour l'économie sociale – « label »

	Code des sociétés	CSA
Destinataires?	Sociétés listées à l'art. 2§2 C.Soc. sauf exceptions	Uniquement les sociétés coopératives
Contrôle ?	« autocontrôle »	Contrôle via autorité publique (S.P.F. Economie)
Conditions	Art. 661 C.Soc.	Art. 8:5 CSA + art. 6 de l'A.R. du 28 juin 2019, <i>M.B.</i> , 11 juillet 2019

- **Craintes/ questions / réflexions:**
 - Minimisation du phénomène de l'entrepreneuriat social en Belgique ?
 - Manque de lisibilité des appellations
 - Pourquoi ne pas avoir ouvert l'agrément à davantage de structures (notamment les A.S.B.L.)?
 - Oubli d'un équivalent à l'article 663 du C.Soc. dans le C.S.A. (S.F.S. => soc. non à finalité sociale)

Seconde partie

Titre Ier : perspectives à court terme – le C.S.A.

Quid de l'impact sur le régime de fiscalisation des revenus?

- Loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations
- **But : neutralité fiscale** de la réforme face au système I.P.M./I.SOC.
 - Doc. parl., Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 37: « le présent projet ne modifie en rien les conditions actuelles de l'assujettissement à l'I.SOC. ou à l'I.P.M. des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif au sens des articles 181 et 182 du C.I.R. »
 - Déclaration du Ministre de la Justice (<https://www.koengeens.be/fr/news/2018/01/24/reforme-du-droit-des-associations-quels-enjeux-pour-le-secteur-a-profit-social>) : « le fait qu'une A.S.B.L. puisse exercer à l'avenir des activités économiques de manière illimitée n'impactera pas l'évaluation menée par le fisc »
- Est-ce bien la réalité?
 - Aucune modification de la législation fiscale relative à l'impôt des personnes morales n'est en effet prévue
 - Toutefois, les notions ont évolué... sauf en droit fiscal

Seconde partie

Titre Ier : perspectives à court terme – le C.S.A.

Quid de l'impact sur le droit fiscal (suite) ?

- L'inadéquation entre l'évolution des concepts en droit des groupements et la terminologie désuète du C.I.R. 1992 ne réduit pas la complexité de la matière
 - Certains concepts fiscaux n'existent plus en droit des personnes morales (ex: « but lucratif », « opérations commerciales », etc.)
 - Comment évoluera l'interprétation des concepts fiscaux? Ils ne sont pas définis dans le C.I.R. 1992 et doivent donc être interprétés selon le droit commun – c'est-à-dire la législation relative aux personnes morales...
- Les associations qui souhaiteront, comme le CSA le leur permet, exercer une activité économique « non accessoire », seront par principe assujetties à l'I.SOC.
 - Plus d'enjeu de l'accessoriété en droit des personnes morales mais maintien d'un enjeu en droit fiscal
 - Accessoriété en droit fiscal basée sur une évaluation des rapports entre activités (accessoriété-activité)
 - Le critère d'affectation des recettes à la fin désintéresse ne permet pas d'établir le caractère accessoire selon les critères retenus par l'administration

Seconde partie

Titre Ier : perspectives à court terme – le C.S.A.

Quid de l'impact sur le droit fiscal (suite) ?

- A.S.B.L.
 - Utilité contestable du délai du 1^{er} janvier 2029 (droit transitoire - maintien de la limite prévue à l'art 1^{er}, al. 3, de la loi du 27 juin 1921)
 - Attention: si soumission à l'I.SOC., impossibilité de bénéficier du taux d'imposition réduit (réservé aux petites sociétés au sens de l'article 1:24 du C.S.A.)
- Régime « S.F.S. »
 - Si clause d'interdiction de distribution de dividende, statut de personne morale sans but lucratif (=> applicabilité des art. 181 et 182 du C.I.R. 1992 ; voy. *supra*)
 - Quid de l'applicabilité de ce régime aux SC agréées comme ES ou au SCES agréées?
 - **Sont-elles contraintes de distribuer un dividende? Plus généralement une société est-elle contrainte de distribuer un dividende?**
 - **Si elles sont soumises à une « contrainte de distribution », toutes les SC agréées (comme) ES seront d'office soumises à l'I.Soc.**

Seconde 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).
- Deux **options** possibles:
 - Option 1: la charge fiscale serait modulée selon l'affectation des revenus et non en fonction de leur source
 - Option 2: 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
- => Préférence marquée pour la première option

Seconde partie

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

- Des contraintes à respecter: principes de légalité, égalité et non-discrimination, droit européen, répartition des compétences, etc.
- Examen particulier: égalité et non-discrimination... Au travers du droit des aides d'Etat (art. 107 du TFE)
 - L'appréciation de la condition de sélectivité : les entreprises sociales se trouvent-elles **dans une situation factuelle et juridique comparable** par rapport aux autres entreprises?
 - Absence de comparabilité vis-à-vis des autres entreprises (*cf.* C.J.U.E., 8 septembre 2011, 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.) – cas de coopératives italiennes
 - Enjeu: mise en évidence de la spécificité des entreprises sociales => importance d'une définition de l'entrepreneuriat social

Conclusions de la seconde 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 (et vu le changement de paradigme en droit des personnes morales)
- La nécessité d'un changement de paradigme en droit fiscal pour la mise en œuvre d'un cadre fiscal approprié et cohérent

Conclusion générales

- Vérification de l'interdépendance entre droit des personnes morales et régime de fiscalisation des revenus
- Tension entre activité et finalité : évolutions quasi croisées
 - Sanctuarisation de la finalité en droit des personnes morales
 - Sanctuarisation de l'activité en droit fiscal
- Égalité, activité et finalité
 - Fondement d'une logique « à même activité, même impôt » = égalité...sous l'angle de l'activité
 - Fondement d'une logique de taxation différenciée pour les entreprises sociales = égalité...sous l'angle de la finalité
- L'éternel retour : la définition de l'entrepreneuriat social
 - Outre des considérations liées à la finalité, ne faudrait-il pas prêter attention aux dynamiques de gouvernance (différence de méthodes)?

Hartelijk dank voor uw aandacht.

Merci beaucoup pour votre attention.

État des travaux

- Thèse défendue le 30 août 2019
 - Bourse F.R.S.-FNRS
- Jury:
 - Pr. Alexia AUTENNE – Université catholique de Louvain (Membre du jury)
 - Pr. Marc BOURGEOIS – Université de Liège (Promoteur)
 - Pr. Olivier CAPRASSE – Université de Liège (Co-promoteur)
 - Pr. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE – Université Paris-Est Créteil (Membre du jury)
 - Pr. Sybille MERTENS DE WILMARS – Université de Liège (Membre du jury)
 - Pr. Nicolas THIRION – Université de Liège (Membre du comité de thèse et Président du jury)