

Entreprise sociale et fiscalité directe en Belgique

Sabine Garroy^(*)

Sommaire

1. **Introduction et plan** (n° 1)
2. **Le concept d'entreprise sociale à l'aune du CSA** (n° 2)
 - 2.1. La spécialité légale sous l'empire du CSA : vers une sanctuarisation de la finalité en droit des personnes morales (n° 3-4)
 - 2.2. L'entrepreneuriat social belge, des figures imposées et les conséquences du modèle adopté (n° 5-8)
3. **Le traitement fiscal de l'entreprise sociale** (n° 9)
 - 3.1. Enjeu de la détermination de l'impôt applicable : IPM *versus* I.Soc. (n° 10)
 - 3.2. Détermination de l'impôt applicable : IPM ou I.Soc. ? (n° 11)
 - 3.2.1. La détermination du champ d'application *a minima* de l'IPM (n° 12-13)
 - 3.2.2. L'extension du champ d'application de l'IPM par l'effet d'exclusions conditionnelles à l'I.Soc. (n° 14-22)
 - 3.2.3. Élaboration d'un schéma de raisonnement et mise en évidence de l'impact du choix d'une forme juridique sur le traitement fiscal de l'entreprise sociale (n° 23-24)
 - 3.3. Les conséquences fiscales de l'introduction du CSA sur le système "IPM/I.Soc." (n° 25)
 - 3.3.1. L'influence du CSA sur le processus de départage entre l'I.Soc. et l'IPM (n° 26)
 - 3.3.2. L'influence du CSA sur l'application du processus de départage aux entreprises sociales (n° 27)
 - A. Application du processus de départage aux ASBL (n° 28-33)
 - B. Application du processus de départage aux SC agréées comme ES (et SCES agréées) (n° 34-35)
4. **Conclusions générales** (n° 36-39)

1. Introduction et plan

1. Malgré l'intérêt grandissant qu'elle suscite, il n'existe pas d'accord général sur ce que recouvre exactement la notion d'entrepreneuriat social⁽¹⁾. Au niveau de l'Union européenne, une définition semble toutefois s'imposer⁽²⁾. En 2011, la Commission euro-

péenne a en effet publié une communication intitulée "Initiative pour l'entrepreneuriat social"⁽³⁾ (ou "*Social business initiative*"), dans laquelle elle a notamment proposé une *définition* du phénomène. Selon la Commission, l'entreprise sociale est ainsi "un acteur de l'économie sociale, [...] dont le principal objectif est d'avoir une incidence sociale plutôt que

* Chargé de cours adjoint à l'ULiège (Faculté de droit, de science politique et de criminologie - Tax Institute); docteur en droit de l'Université de Liège. L'auteur renvoie, pour davantage de développements, à sa dissertation doctorale défendue à l'Université de Liège le 30 août 2019 (<https://orbi.uliege.be/handle/2268/239298>). La thèse sera prochainement publiée dans la Collection "Normes" des Presses universitaires de Liège.

1. D'après un rapport de l'OCDE de 2013, "il n'existe pas, à ce jour, de vocabulaire et d[acceptation] uniformes du concept d'entreprise sociale. De nombreuses définitions coexistent et un large éventail de formes d'organisation sont adoptées par les entreprises sociales à travers le monde" (OCDE, *Synthèse sur l'entrepreneuriat social. L'activité entrepreneuriale en Europe*, p. 3, www.oecd.org/cfe/leed/Social%20entrepreneurship%20policy%20brief%20FR_FINAL.pdf).
2. OCDE/Union européenne (2017), *Favoriser le développement des entreprises sociales : Recueil de bonnes pratiques*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264288157-fr> (p. 24).
3. Communication de la Commission - Initiative pour l'entrepreneuriat social - Construire un écosystème pour promouvoir les entreprises sociales au cœur de l'économie et de l'innovation sociales, COM (2011) 682 final, 25 octobre 2011.

de générer du profit pour ses propriétaires ou ses partenaires. Elle opère sur le marché en fournissant des biens et des services de façon entrepreneuriale et innovante et elle utilise ses excédents principalement à des fins sociales. Elle est soumise à une gestion responsable et transparente, notamment en associant ses employés, ses clients et les parties prenantes concernées par ses activités économiques⁽⁴⁾.

Le phénomène constitue pourtant une partie substantielle du PIB en Belgique et la pertinence de son encadrement juridique et fiscal actuel mérite par conséquent de retenir l'attention. Tel est l'objet de la présente contribution.

Dans un premier temps, nous tenterons d'appréhender le concept d'entreprise sociale à l'aune du Code des sociétés et des associations (ci-après, CSA), qui a réformé de manière substantielle le droit belge des personnes morales⁽⁵⁾ (2). Dans ce cadre, il faudra notamment tenir compte de la disparition de la variante de la société à finalité sociale (ci-après, SFS) et de la création d'un agrément "comme entreprise sociale" pour les seules sociétés coopératives.

Dans un second temps, nous envisagerons le traitement fiscal de l'entreprise sociale à l'aune du régime belge de fiscalisation des revenus (3). De ce point de vue, les personnes morales résidant en Belgique sont soumises à l'impôt des personnes morales (ci-après, IPM) ou à l'impôt des sociétés (ci-après, I.Soc.). Ces deux régimes d'imposition sont, nous le verrons, très différents. Avant toute chose, il convient donc de déterminer quel est l'impôt applicable car l'I.Soc. et l'IPM se trouvent, la plupart du temps, en concurrence. Cet exposé révélera que, si l'impôt *ad hoc* découle en principe des *activités réalisées*, la *forme adoptée* par l'entreprise sociale peut parfois être déterminante. Les répercussions que pourrait avoir le CSA sur le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales seront également envisagées.

Des conclusions de synthèse clôtureront l'exposé (4). À l'occasion de celles-ci, le constat de l'obsolescence du système "IPM/I.Soc." sera en particulier dressé.

2. Le concept d'entreprise sociale à l'aune du CSA

2. Parmi d'autres innovations majeures, le CSA a reconfiguré les définitions de la société et de l'association en accordant une place centrale à la finalité du groupement et à l'affectation de ses ressources (2.1). Dans ce cadre nouveau, les entreprises sociales devraient tantôt adopter la forme d'une société coopérative et obtenir un agrément comme entreprise sociale, tantôt apparaître sous les traits d'une association sans but lucratif (ci-après, ASBL) (2.2).

2.1. La spécialité légale sous l'empire du CSA : vers une sanctuarisation de la finalité en droit des personnes morales

3. Le CSA a réformé de manière substantielle le droit des personnes morales afin de proposer un produit compétitif et attractif sur le marché juridique⁽⁶⁾. Les maîtres-mots sont "simplification", "flexibilité" et "mobilité"⁽⁷⁾.

Sous l'effet de ce nouveau Code, il faut notamment noter des changements majeurs quant aux définitions mêmes de la société et de l'association.

L'article 1:1 du CSA précise qu'un des buts de la société doit être de distribuer ou de procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect. Ainsi, pour autant qu'une partie de ses profits soit vouée à la concession d'avantages patrimoniaux à ses associés, toute société peut donc poursuivre une activité sociale au sens large sans entraver le principe de la spécialité légale⁽⁸⁾.

4. *Ibid.*, p. 2.

5. La loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 avril 2019.

6. 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*, Seuil, Paris, 2010, p. 64 et 66). Voy. aussi R. AYDOGDU, "La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'État (partie 1)", *RPS-TRV*, n° 2018/8, p. 669-704, spéc. n° 49, p. 696 et les références de la note subpaginale (174).

7. Voy. notamment O. CAPRASSE et L. LÉONARD, "Les principes généraux de la réforme", 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, p. 8-40; E.-J. NAVEZ et A. NAVEZ, "Chapitre 1 - Les principales orientations du CSA", *Le Code des sociétés et des associations*, Bruxelles, Larcier, 2019, p. 11-25.

8. P. A. FORIERS, "L'intérêt social et la spécialité légale à la lumière de la réforme du code des sociétés : une lecture et quelques réflexions", *Actualités en droit commercial et bancaire. Liber amicorum Martine Delierneux*, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 273-281, spéc. n° 7, p. 278. Voy. aussi *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 9 : "Une société pourrait ainsi avoir, à côté d'un [but] lucratif classique, un [but] désintéressé auquel elle affecte une partie de ses profits" (les corrections s'imposent compte tenu du texte originel néerlandais : "Zo kan een vennootschap, naast een klassiek winstdoel, een belangeloos doel hebben waartoe zij een deel van haar winsten bestemt").

L'association est libre de se livrer à toute activité économique en vue de réaliser son but désintéressé (art. 1:2)⁽⁹⁾. À l'instar de la fondation, il est désormais explicitement précisé que l'association poursuit obligatoirement et exclusivement un but désintéressé (art. 1:2 et 1:3 du CSA).

4. Auparavant, la spécialité légale définissait le champ d'action autorisé d'une personne morale par le biais de l'*activité menée* et/ou de la *finalité poursuivie*⁽¹⁰⁾. Le CSA a contribué à une sanctuarisation de la finalité en droit des personnes morales : la spécialité des personnes morales y est définie au regard du *but* de la personne morale et non plus en lien avec son *objet*⁽¹¹⁾.

En premier lieu, le critère d'activité a disparu pour définir la spécialité légale des personnes morales. Société, association et fondation peuvent donc réaliser les mêmes activités⁽¹²⁾.

En second lieu, le critère de finalité est maintenu mais revu. Le but de lucre sociétair n'est plus un critère distinctif entre personnes morales et, par voie de conséquence, n'est plus⁽¹³⁾ un outil permettant de tracer la *summa divisio* entre société et association⁽¹⁴⁾. En effet, "on ne pourrait donc plus, par un raisonnement *a contrario*, déduire de la circonstance que l'association ne peut avoir de but lucratif que la société doit en revanche être essentiellement animée par pareil but, donc par la maximalisation des profits à répartir aux associés"⁽¹⁵⁾.

La poursuite *obligatoire* d'un but désintéressé *exclusif* reste un trait caractéristique de l'ASBL (et de la fondation). Toute société a désormais la faculté de poursuivre un but désintéressé, sans que celui-ci puisse être son but exclusif⁽¹⁶⁾.

Comme la finalité est centrale, un contrôle de l'affectation des ressources des ASBL et des fondations - par le biais de mécanismes dits d'*"asset lock"*⁽¹⁷⁾ - est associé au CSA.

2.2. L'entrepreneuriat social belge, des figures imposées et les conséquences du modèle adopté

5. Au milieu des années 1990, la variante *générale*⁽¹⁸⁾ de la SFS avait été consacrée pour combler une lacune : l'absence d'un cadre permettant d'associer une activité commerciale d'ampleur et un but désintéressé. Sous l'effet du CSA, les définitions de l'ASBL et de la société sont considérablement réaménagées : une ASBL peut exercer une activité économique et une société peut poursuivre un but désintéressé⁽¹⁹⁾. De tels réaménagements rendent *a priori* sans objet la SFS.

Si la SFS est bel et bien supprimée, le CSA n'en met pas moins en place un dispositif d'agrément "comme entreprise sociale" *pour les seules sociétés coopératives* (art. 8:5 du CSA). Pour être agréée, la société coopérative doit notamment⁽²⁰⁾ remplir les conditions suivantes :

9. En vertu de l'article 1er de la loi du 27 juin 1921, une ASBL ne pouvait se livrer à des opérations industrielles ou commerciales. Il était toutefois reconnu que l'ASBL pouvait se livrer à de telles opérations dès lors qu'elles étaient "accessoires". L'interprétation du terme "accessoire" a cependant toujours fait l'objet d'une controverse. Voy., à ce sujet, *infra*, n° 31.
10. Voy. T. TILQUIN et V. SIMONART, *Traité des sociétés*, t. I, Bruxelles, Kluwer, 1996, n° 896, p. 679.
11. Ceci correspond parfaitement au modèle promu jadis par M. GEENS (K. GEENS, "Ten years after : de la Belgique au Delaware ?", *J.T.*, 2011, liv. 6428, p. 178-181, spéc. n° 6, p. 180 : "la spécialité des personnes morales devrait exclusivement être focalisée désormais sur le but de l'association ou de la société et non plus sur son objet").
12. *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 8.
13. Cette *summa divisio* avait déjà été remise en cause lors de l'introduction de la SFS - société à but de lucre limité, voire sans but de lucre - dans le droit belge des groupements. Bien avant cela, notons encore le possible chevauchement entre ASBL et société lorsque le groupement tend à procurer des économies à ses membres. Concernant le "coup de grâce" donné par le CSA à ladite *summa divisio*, voy. notamment M. COIPEL, "Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises", M. DAVAGLE (coord.), *Le nouveau visage des ASBL après le 1er mai 2019*, Limal, Anthemis, 2019, p. 11-28, spéc. p. 24. Voy. aussi M. COIPEL, "L'ASBL fêtera ses cent ans au sein du nouveau Code des sociétés et des associations", *RPS-TRV*, n° 2020/7, p. 815-835, spéc. n° 44 et s., p. 831 et s.
14. En ce sens, voy. notamment F. HELLEMANS et F. PARREIN, "Het nieuwe Wetboek van Vennootschappen en Verenigen : (ver)bouwen in vertrouwen", M. WYCKAERT (éd.), *Vennootschapsrecht* (Themis 105), Bruges, la Chartre, 2018, p. 1-32, spéc. p. 9; P. A. FORIERS, "L'intérêt social et la spécialité légale à la lumière de la réforme du code des sociétés : une lecture et quelques réflexions", *Actualités en droit commercial et bancaire. Liber amicorum Martine Delierneux*, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 273-281, spéc. n° 5, p. 276; O. CAPRASSE et L. LÉONARD, "Les principes généraux de la réforme", 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, p. 8-40, spéc. n° 27, p. 17.
15. P. A. FORIERS, "L'intérêt social et la spécialité légale à la lumière de la réforme du code des sociétés : une lecture et quelques réflexions", *Actualités en droit commercial et bancaire. Liber amicorum Martine Delierneux*, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 273-281, spéc. n° 6, p. 277.
16. M. COIPEL, "Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises", M. DAVAGLE (coord.), *Le nouveau visage des ASBL après le 1er mai 2019*, Limal, Anthemis, 2019, p. 11-28, spéc. p. 24.
17. Il s'agit des mécanismes qui permettent d'assurer une affectation des ressources aux objectifs sociaux définis par l'organisation.
18. La SFS 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.
19. Voy. *supra*, n° 3.
20. Un arrêté royal fixant les conditions d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale du 28 juin 2019 a été publié au *Moniteur belge* du 11 juillet 2019.

1. avoir pour but principal, dans l'intérêt général, de générer un impact sociétal positif pour l'homme, l'environnement ou la société;
 2. respecter la limite suivant laquelle tout avantage patrimonial qu'elle distribue à ses actionnaires ne peut, à peine de nullité, excéder un taux d'intérêt de 6 % actuellement, appliqué au montant effectivement libéré par les actionnaires sur les actions⁽²¹⁾;
 3. donner au boni de liquidation (patrimoine subsistant après apurement du passif et remboursement de l'apport versé par les actionnaires) une affectation qui correspond le plus possible à son objet comme entreprise sociale agréée et ce, à peine de nullité.
6. Au cours des travaux préparatoires, était apparu un projet d'agrément comme entreprise sociale pour les ASBL⁽²²⁾. Les conditions pertinentes d'agrément prévues pour la société coopérative avaient manifestement été reprises *mutatis mutandis* pour l'ASBL : seule pouvait bénéficier d'un tel agrément l'association qui avait pour principal but, dans l'intérêt général, de générer un impact sociétal positif pour l'homme, l'environnement ou la société *et* dont l'éventuel boni de liquidation aurait reçu une affectation correspondant le plus possible à son but d'entreprise sociale agréée⁽²³⁾.

L'idée qu'une ASBL satisferait par nature aux conditions d'agrément avait été soulignée au cours des travaux préparatoires. Certes, il était déjà acquis pour une ASBL, même non agréée, que le boni de liquidation devait être affecté à une fin désintéressée⁽²⁴⁾

(seconde condition) mais encore fallait-il savoir quelle appréciation aurait été livrée quant à l'impact sociétal à générer (première condition). En effet, une ASBL peut être tournée vers l'intérêt général mais elle est parfois orientée vers la seule satisfaction des intérêts de ses membres (intérêt mutuel)⁽²⁵⁾. Quoi qu'il en soit, certains avaient soutenu que le dispositif d'agrément était le vecteur d'une surcharge administrative dépourvue d'utilité pour une ASBL⁽²⁶⁾. Selon d'autres, en faisant de l'appellation "entreprise sociale" un titre protégé pour les ASBL, on aurait perdu le droit de recourir librement à cette appellation qui est, en pratique, utilisée pour se positionner par rapport aux entreprises fondées sur le capital, peu importe la forme juridique sous-jacente⁽²⁷⁾. Compte tenu du possible maintien de l'agrément, l'établissement d'une présomption simple d'agrément pour toute ASBL⁽²⁸⁾, voire l'attribution automatique de l'agrément⁽²⁹⁾, avaient été suggérés.

Sur la base de l'ensemble de ces considérations, actant d'une certaine manière le refus du système d'agrément par le secteur associatif⁽³⁰⁾, le dispositif prévu pour les ASBL a été supprimé en première lecture⁽³¹⁾.

7. Depuis, l'agrément comme "entreprise sociale" n'est donc envisageable que pour les seules sociétés coopératives. Par ailleurs, 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"⁽³²⁾.

21. Cf. le renvoi à l'art. 1er, § 1er, 5°, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962, *M.B.*, 19 janvier 1962.

22. Pour un commentaire, voy. M. D'HERDE, "Van VSO naar CV erkend als SO : geslaagde *restyling*, of doorgeslagen *striptease*?", *RPS-TRV*, n° 2018/8, p. 817-836, spéc. n° 60, p. 833-834.

23. Art. 9:27 du projet de CSA (voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 496-497). Un arrêté royal aurait dû fixer les éventuelles autres conditions d'agrément.

24. Art. 28, 6°, de la loi du 27 juin 1921 et art. 2:9, § 2, 9° du CSA.

25. Voy. notamment sur la diversité des buts poursuivis par les ASBL : M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, "A.S.B.I.", *Rép. not.*, t. XII, Le droit commercial et économique, Livre 8, Bruxelles, Larcier, 2017, n° 173, p. 327-328.

26. Voy. les amendements n° 38 et 40 (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/004, p. 54 et 56); n° 161 et 162 (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/006, p. 77 et 78); *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3119/011, p. 91, 255-256. Une étude consacrée aux évolutions récentes de l'économie sociale dans l'Union européenne a mis en évidence la difficile tâche d'encadrement de l'entrepreneuriat social, compte tenu d'un phénomène circulaire : si l'encadrement sert uniquement à la reconnaissance institutionnelle au moyen de statuts ou de cadres juridiques, l'avancée en termes de promotion de l'entrepreneuriat social peut apparaître marginale et ceci peut décourager la démarche même d'encadrement (CIRIEC, "Évolutions récentes de l'économie sociale dans l'Union européenne", étude réalisée pour le Comité économique et social européen, 2017, p. 58; ce document est disponible via le lien suivant : www.eesc.europa.eu/sites/default/files/files/qe-04-17-875-fr-n.pdf). D'un autre côté, si l'on veut mettre en place des politiques publiques spécifiques pour les entreprises sociales, il convient en premier lieu d'identifier la cible des mesures à prendre et donc, de définir l'entrepreneuriat social (*ibid.*, p. 42 et s.). Une illustration de cette difficulté peut être puisée dans le projet de CSA : alors qu'il était question de créer un agrément comme entreprise sociale pour les ASBL, le secteur associatif a marqué son opposition en relevant la surcharge administrative qui serait ainsi créée sans réelle plus-value. Si le secteur associatif a marqué une si vive opposition au possible agrément des ASBL comme entreprises sociales, c'est, à notre avis, lié au fait que le législateur restait dans l'optique de "définir pour définir", sans envisager une politique publique spécifique pour ces entreprises sociales.

27. *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3119/011, p. 252.

28. *Ibid.*, p. 252 et 254.

29. *Ibid.*, p. 75 et 340.

30. *Ibid.*, p. 155 : "le ministre a par ailleurs voulu proposer la finalité sociale aux ASBL, ce que le secteur a refusé, puisqu'elles ont par la nature des choses une vocation sociale".

31. *Ibid.*, p. 224 (adoption de l'amendement n° 40).

32. *Ibid.*, p. 53.

Dans le cadre de la présente contribution, bien que cette analyse ne soit pas exempte de critiques⁽³³⁾, nous ferons nôtre la position adoptée par le ministre de la Justice, qui reflète le droit positif actuellement en vigueur. Ainsi, par entreprise sociale, nous retiendrons les seules organisations qui adoptent les *formes juridiques* de l'ASBL ou de la société coopérative agréée (comme)⁽³⁴⁾ entreprise sociale.

8. Remarque : que penser de la stratégie ainsi adoptée dans le CSA, compte tenu de la diversité qui caractérise l'entrepreneuriat social ?

La disparition de la variante de la SFS représente la fin d'un symbole. Dans la littérature relative à l'entrepreneuriat social et aux cadres juridiques spécifiques, la Belgique est citée en exemple et est considérée comme l'un des pays pionniers⁽³⁵⁾. N'est-il pas ironique d'abolir ce statut "à finalité sociale" alors que le reste de l'Europe s'emploie, par contraste, à développer de nouveaux cadres (par le biais de formes juridiques *ad hoc* mais également de statuts spécifiques) pour les entrepreneurs qui veulent allier notamment rentabilité économique et impact social⁽³⁶⁾ ? Certes, la redéfinition de la société ouvre, selon certains, la voie à la consécration de *benefit corporations*⁽³⁷⁾. 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 la réalisation d'un objectif environnemental, social, etc. En effet, il est important de souligner une fois encore le fait qu'une société *peut* mais *ne doit pas* nécessairement poursuivre un but "allant au-delà de la distribution de profit et portant, par exemple, sur la société ou l'environnement"⁽³⁸⁾.

La consécration officielle de l'appellation "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 *certaines* ASBL⁽³⁹⁾, d'autres structures pourraient rencontrer les conditions de l'entrepreneuriat social⁽⁴⁰⁾. Alors que l'intention est de créer des labels de qualité⁽⁴¹⁾, l'efficacité du dispositif mis en place nous semble compromise.

La stratégie adoptée pourrait en définitive conduire à une appréhension insuffisante du paysage de l'entrepreneuriat social.

3. Le traitement fiscal de l'entreprise sociale

9. Si l'on considère pour hypothèse de départ que l'entreprise sociale dont on cherche à déterminer le sort fiscal réside "fiscalement"⁽⁴²⁾ en Belgique, celle-ci est nécessairement soumise soit à l'IPM, soit à

33. Voy. *infra*, n° 8.

34. L'article 8:5, § 2 prévoit le possible cumul de deux agréments (comme société coopérative, d'une part, et comme entreprise sociale, d'autre part) et lui associe une appellation particulière : la "société coopérative agréée entreprise sociale" (en abrégé : SCES agréée). Notons que si l'on ne recourt pas à l'abréviation, apparaît en l'état un risque de confusion avec la société coopérative agréée *comme* entreprise sociale (en abrégé : SC agréée comme ES) alors que, comme le notent M. CULOT et Mme TISSOT, "le rôle d'un label est précisément de permettre une reconnaissance aisée, au moyen d'un signe unique, d'un ensemble cohérent de caractéristiques" (H. CULOT et N. TISSOT, "Le cadre juridique de la société coopérative et les perspectives d'avenir", J.-A. DELCORDE (dir.), *La société coopérative : nouvelles évolutions*, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 11-45, spéc. p. 27).

35. Voy. notamment J. DEFOURNY, "From Third Sector to Social Enterprise: a European Research Trajectory", J. DEFOURNY, L. HULGARD et V. PESTOFF, *Social Enterprise and the Third Sector*, New York, Routledge, 2014, p. 17-41 (voy. les p. 10-11 du document <https://orbi.uliege.be/bitstream/2268/180668/1/Chap.%201%20Defoumy%202014.pdf>).

36. Voy. en ce sens le commentaire de Marleen DENEFF : <https://esela.eu/news/not-belgian-corporate-specialists-question-use-social-purpose-company-adequate-legal-status-social-business>.

37. Voy. notamment : P. A. FORIERS et A. FRANÇOIS, "Un nouveau regard sur quelques distinctions classiques en droit des sociétés", Centre belge de droit des sociétés (éd.), *La modernisation du droit des sociétés/De modernisering van het vennootschapsrecht*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 27-62, spéc. n° 50, p. 48-50; P. A. FORIERS, "L'intérêt social et la spécialité légale à la lumière de la réforme du code des sociétés : une lecture et quelques réflexions", *Actualités en droit commercial et bancaire. Liber amicorum Martine Delierneux*, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 273-281, spéc. n° 7 et 8, p. 278; A. FRANÇOIS, "Op weg naar een BBC ('Belgische Benefit Corporation')", *RPS-TRV*, n° 2019/7, p. 683-684, spéc. p. 683.

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

39. 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); voy. *supra*, n° 6.

40. À l'instar de M. D'HERDE, nous pensons qu'il eût été préférable de laisser aux entrepreneurs sociaux le choix de la forme d'entreprise qui répond le mieux à leurs besoins tout en leur permettant de bénéficier d'une reconnaissance par le biais d'un agrément (voy. M. D'HERDE, "Van VSO naar CV erkend als SO : geslaagde *restyling*, of doorgeslagen *strip-tease*?", *RPS-TRV*, n° 2018/8, p. 817-836, spéc. n° 67, p. 836).

41. *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 278.

42. Nonobstant la désignation de la *lex societatis* au moyen du siège statutaire sous l'empire du CSA, aucun changement n'a été prévu en droit fiscal (théorie du siège réel). Comme le note I. RICHELLE, "la coïncidence de fait entre la loi applicable en droit des sociétés et le rattachement à l'I.Soc. belge est désormais rompue" (I. RICHELLE, "Assujettissement à l'impôt des sociétés", L. HERVE et I. RICHELLE (coord.), *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2019, p. 73-103, spéc. p. 74). Ainsi, une société avec un siège statutaire en Bulgarie et un siège réel en Belgique est du point de vue du droit belge, une société *de droit bulgare* soumise à l'IPM ou à l'I.Soc. en tant que personne morale *résidant en Belgique*.

l'I.Soc., selon une logique du "tout ou rien"⁽⁴³⁾. Ces deux régimes d'imposition sont très différents (3.1) - d'où l'importance de pouvoir déterminer l'impôt applicable à l'entreprise sociale considérée. Sera d'abord décrit, le système applicable avant l'entrée en vigueur du CSA (3.2), avant d'envisager l'impact potentiel du CSA, non pas sur le processus de détermination de l'impôt applicable - qui demeure intact - mais sur l'application de ce dernier aux entreprises sociales (3.3).

3.1. Enjeu de la détermination de l'impôt applicable : IPM versus I.Soc.

10. L'IPM et l'I.Soc. se distinguent par de multiples facteurs : la base d'imposition, le taux d'imposition et le mode de perception.

La *base imposable* est *a priori* plus limitée à l'IPM : une exonération totale des revenus des activités économiques est prévue⁽⁴⁴⁾. Sur ce point, incontestablement, cet impôt peut être vu comme le vecteur d'une charge fiscale moindre. À l'I.Soc., on taxe l'ensemble des bénéfices nets, dont les cotisations des membres, les dons et les subsides. Toutefois, le processus de détermination du bénéfice imposable met en lumière différentes opérations qui ont pour effet de comprimer le résultat taxable, comme la déduction des revenus définitivement taxés, la déduction pour capital à risque, la déduction pour investissement, la déduction pour revenus de brevets ou d'innovation, etc.⁽⁴⁵⁾. Ces avantages ne sont pas d'application sous l'empire de l'IPM.

De multiples *taux d'imposition* sont pratiqués à l'IPM⁽⁴⁶⁾. On a toujours eu coutume de dire que ces taux étaient généralement bien inférieurs au taux de principe de l'I.Soc. La réforme de l'I.Soc. de 2017⁽⁴⁷⁾ peut conduire à tempérer, voire à reconsidérer ce constat. Sous la pression de la concurrence internationale⁽⁴⁸⁾, le législateur belge a révisé le régime de l'I.Soc., en diminuant son taux (tout en élargissant sa base pour garantir la neutralité budgétaire de l'ensemble). À compter de l'exercice d'imposition 2021, le taux ordinaire (de 33,99 % avant la réforme) s'élève à 25 %. De même, un taux réduit de 20 % est réservé sous conditions aux petites et moyennes entreprises (ci-après, PME)⁽⁴⁹⁾ à concurrence d'une première tranche de revenus de 100.000 euros⁽⁵⁰⁾.

Le *mode de perception* à l'IPM et, en particulier, l'impossible *imputation* et, le cas échéant, *récupération* des précomptes mobiliers payés⁽⁵¹⁾ présente un inconvénient majeur en comparaison de l'I.Soc. D'ailleurs, à l'I.Soc., 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'I.Soc.⁽⁵²⁾. Ce n'est pas le cas si le bénéficiaire est assujéti à l'IPM.

Compte tenu de ce qui vient d'être précisé, l'IPM peut parfois se révéler plus lourd que l'I.Soc. dans des situations particulières⁽⁵³⁾.

43. 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. Un "panachage", consistant dans l'application de l'IPM sur certains revenus et de l'I.Soc. sur d'autres, est donc inenvisageable. Voy. J. AUTENNE et B. DE MENTEN, "La détermination des activités que peuvent entreprendre les ASBL - L'apport du droit fiscal", *Liber amicorum Guy Horsmans*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p. 1-63, spéc. p. 43 : "chaque impôt du Code des impôts sur les revenus (...) est exclusif des autres". Voy. également la réponse à la question parlementaire n° 995 du 22 novembre 2005 posée par Mme TILMANS, Chambre, 2005-2006, *Bulletin des Questions et Réponses*, 13 mars 2006, n° 112, p. 21091, dans laquelle il est observé que "l'assujétiement à l'impôt sur les revenus est uniforme pour l'ensemble de la personne morale considérée, et ne peut être envisagé par section ou subdivision organisationnelle".

44. L'IPM frappe principalement certains revenus passifs - essentiellement de sources mobilières et immobilières - énumérés par la loi (art. 221 à 224 du CIR 1992).

45. Art. 74 et s. de l'AR/CIR 1992.

46. Art. 225 et 226 du CIR 1992.

47. Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *M.B.*, 29 décembre 2017.

48. 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" (www.nbb.be/doc/ts/publications/economicreview/2018/revécoiii2018_h5.pdf).

49. Avant la réforme de l'I.Soc., une PME était, sauf exceptions, pour l'application du *taux progressif réduit*, une société dont le revenu imposable n'excédait pas 322.500 euros. Depuis la réforme de l'I.Soc. de 2017, une PME est définie comme une petite société au sens de l'article 15, § 1er à 6, du C. Soc. (et désormais au sens de l'article 1:24, § 1er à 6, du CSA). L'actuelle définition de la PME 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'I.Soc. puisqu'en droit des personnes morales, une association ne peut pas être confondue avec une société. Voy. aussi *infra*, n° 35 et note subpaginale (148).

50. Art. 215 du CIR 1992.

51. Art. 293 du CIR 1992.

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

53. Voy. notamment 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; S. GARROY et X. GÉRARD, "Les impôts directs", S. GARROY, X. GÉRARD et A. SOLDAL, *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Collection Tax Institute, Limal, Anthemis, avril 2020, p. 43-167, spéc. n° 233, p. 162-163; M. DE WOLF, "Une fiscalité réaménagée pour les associations sans but lucratif ? Pour une réforme de l'impôt des personnes morales", *Liber amicorum Michel Coipel*, Bruxelles, Kluwer, 2004, p. 587-597, spéc. p. 593; M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, "A.S.B.L.", *Rép. not.*, t. XII, Le droit commercial et économique, Livre 8, Bruxelles, Larcier, 2017, n° 1629, p. 1150; H. LOUVEAUX, *Fiscalité du secteur non marchand*, 2e éd., Bruxelles, Larcier, 2011, p. 8; T. AFSCHRIFT, "La taxation par transparence des revenus des 'constructions juridiques'", *J.D.F.*, n° 2016/3-4, p. 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, p. 303-307, spéc. p. 306.

3.2. Détermination de l'impôt applicable : IPM ou I.Soc. ?

11. Vu les différences entre les deux impôts, il n'est pas neutre d'être soumis à l'IPM ou à l'I.Soc. Pour déterminer l'impôt applicable, il convient, le plus souvent⁽⁵⁴⁾, de départager l'I.Soc. et l'IPM. Les liens entretenus entre les deux impôts apparaissent de deux ordres et en deux temps, à la lumière de l'article 220, 3° du Code des impôts sur les revenus 1992⁽⁵⁵⁾ (ci-après, CIR 1992). Les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social⁽⁵⁶⁾, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, *et* qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, sont soumises à l'IPM (article 220, 3°, *première partie*, du CIR 1992) (3.2.1). Selon l'article 179 du CIR 1992, les sociétés résidentes, notamment, sont assujetties à l'I.Soc. Nous allons le voir : les conditions requises pour être assujettie à l'I.Soc. en tant que société résidente⁽⁵⁷⁾ sont, à une notable exception près⁽⁵⁸⁾, également applicables à l'IPM; l'IPM peut, de ce point de vue, apparaître comme "dérogatoire"⁽⁵⁹⁾ à l'I.Soc. Par ailleurs, les personnes morales qui ont en Belgique leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration et qui ne sont pas assujetties à l'I.Soc. conformément aux articles 181 et 182 du CIR 1992, sont assujetties à l'IPM (article 220, 3°, *seconde partie*, du CIR 1992) (3.2.2). Ces deux dispositions prévoient des cas dans lesquels l'application de l'I.Soc. sera exclue et où c'est l'IPM qui sera de rigueur.

Le schéma de raisonnement permettant de déterminer l'impôt applicable peut, après l'analyse de ces dispositions, se déployer. Dans ce cadre, nous le verrons, il n'est pas anodin de recourir à une forme

associative ou à une forme sociétaire pour mener à bien un projet entrepreneurial (3.2.3).

3.2.1. La détermination du champ d'application *a minima* de l'IPM

12. Une ASBL, personne juridique résidant fiscalement en Belgique et qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, doit être assujettie à l'I.Soc. Cette même ASBL doit être soumise à l'IPM si elle ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Aussi fondamentales soient-elles, les notions d'"exploitation" et d'"opérations de caractère lucratif" ne sont pas définies par la loi; leurs contours doivent être appréhendés à l'aide du commentaire administratif, de la jurisprudence et de la doctrine⁽⁶⁰⁾.

En vertu du commentaire administratif, une personne morale *se livre à une exploitation* lorsqu'elle développe une activité d'entreprise industrielle, commerciale ou agricole quelconque qui donnerait lieu à la perception de bénéfices imposables si elle était exercée par une personne physique, une société ou une entité sans personnalité juridique⁽⁶¹⁾. Il y est fait référence aux articles 23, § 1er, 1° et 24 du CIR 1992, qui définissent les "bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles quelconques". Dans un arrêt rendu le 14 janvier 2011⁽⁶²⁾, la Cour de cassation a précisé que l'exploitation "vise une exploitation effective et actuelle et comprend l'ensemble des activités professionnelles consacrées à une exécution régulière des opérations nécessaires au maintien de cette activité dans une mesure correspondant à son exercice normal" et que "les personnes morales [soumises à l'I.Soc.⁽⁶³⁾] sont les unités

54. Pour ce qui nous concerne, le *Tax Shelter* artistique est le seul cas potentiel d'assujettissement direct à l'I.Soc. qui puisse être rencontré (art. 179/1 du CIR 1992).

55. En vertu de cette disposition, "sont assujetties à l'impôt des personnes morales : les personnes morales qui ont en Belgique leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ou qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément à l'article 181 et 182".

56. Voy. *infra*, note subpaginale (113).

57. Voy. art. 2, § 1er, 5°, a) et b), du CIR 1992.

58. La *personnalité juridique* et le *domicile fiscal en Belgique* sont en principe (exception faite de la possibilité pour une association de fait d'opter pour l'application de l'IPM; art. 220, 4°, du CIR 1992) deux conditions communes aux deux impôts sur les revenus ici en question. Par contre, le fait de se livrer ou non à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif revêt une importance capitale pour déterminer si c'est l'IPM (en l'absence de telles opérations) ou bien l'I.Soc. (si de telles opérations sont réalisées) qui s'applique.

59. Voy. X. GÉRARD, "Les impôts directs", *La fiscalité des A.S.B.L. et du secteur non-marchand*, Limal, Anthemis, 2011, p. 35-130, spéc. n° 14, p. 40.

60. Voy. S. GARROY et X. GÉRARD, "Les impôts directs", S. GARROY, X. GÉRARD et A. SOLDAL, *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Collection Tax Institute, Limal, Anthemis, avril 2020, p. 43-167, spéc. n° 24, p. 56.

61. Voy. Com.I.R., n° 179/10. À ce sujet, voy. X. GÉRARD, "Les impôts directs", *La fiscalité des A.S.B.L. et du secteur non-marchand*, Limal, Anthemis, 2011, p. 35-130, spéc. n° 23, p. 44.

62. Cass., 14 janvier 2011, *Pas.*, 2011, I, p. 180.

63. Plus précisément : les personnes morales visées par l'article 94, al. 1er, du CIR 1992. Cette disposition prévoyait à l'époque (et ce, jusqu'à l'exercice d'imposition 1976) ceci : "sont assujettis à l'impôt des sociétés, les sociétés, associations, établissements ou organismes quelconques qui possèdent la personnalité juridique, ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration et se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif". L'article 94, al. 1er, du CIR 1992, faisait mention des conditions d'application de l'impôt des sociétés de droit commun (personnalité juridique, domicile fiscal en Belgique et exploitation ou opérations de caractère lucratif).

économiques indépendantes qui ont pour objet la production ou la négociation de biens ou la prestation de services⁽⁶⁴⁾. Il a été reconnu que l'activité de gestion de patrimoine pouvait conduire à un assujettissement à l'I.Soc. : dans son arrêt du 20 mai 2005⁽⁶⁵⁾, la Cour de cassation a en effet estimé que la gestion de son patrimoine par une société civile à forme commerciale, qui avait pour objet social la gestion immobilière, suffisait à rencontrer la condition relative à l'exploitation et aux opérations de caractère lucratif⁽⁶⁶⁾.

À lire le commentaire administratif, les opérations de caractère lucratif impliquent vraisemblablement une activité professionnelle permanente qui se caractérise par la présence d'une occupation, c'est-à-dire la répétition suffisamment fréquente d'opérations de nature industrielle, commerciale ou agricole, et par la mise en œuvre de méthodes industrielles ou commerciales⁽⁶⁷⁾. Les opérations de caractère lucratif couvrent tant les "occupations lucratives"⁽⁶⁸⁾ que les "occupations de caractère lucratif, sans but lucratif". Si les premières impliquent un but de lucre, il n'en va pas de même pour les secondes, qui sont, par essence, normalement productives de bénéfices ou profits, "même si la personne morale qui s'y livre ne poursuit, suivant ses statuts ou en fait, aucun but de lucre"⁽⁶⁹⁾⁽⁷⁰⁾.

13. À ce stade, pour apprécier la présence d'une exploitation ou d'opérations de caractère lucratif, il n'est pas nécessaire en principe de démontrer la présence d'un but de lucre. Une ASBL est donc consi-

dérée de la même manière qu'une société anonyme, à savoir en fonction de ce qu'elle fait plutôt que de ses intentions. Toutefois, la simple éventualité d'une distribution de dividendes est retenue par l'administration fiscale comme un argument justifiant un assujettissement automatique à l'I.Soc. : "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 assujettie à l'I.Soc. Cette société est par contre assujettie 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"⁽⁷¹⁾⁽⁷²⁾.

3.2.2. L'extension du champ d'application de l'IPM par l'effet d'exclusions conditionnelles à l'I.Soc.

14. En vertu de l'article 220, 3^o, seconde partie, du CIR 1992, les personnes morales qui ne sont pas assujetties à l'I.Soc. conformément aux articles 181 et 182 du CIR 1992 sont soumises à l'IPM. Le champ d'application *a minima* de l'IPM peut donc s'élargir sous l'effet d'exclusions de l'I.Soc.

15. Avant d'évoquer ces "portes de sortie" de l'I.Soc., il faut s'assurer qu'une entité peut valablement les emprunter. Seule une ASBL ou une autre personne morale qui ne poursuit pas un but lucratif peut invo-

64. Cass., 14 janvier 2011, *Pas.*, 2011, I, p. 180. L'on retrouve cette approche dans la jurisprudence ultérieure : Gand, 18 mars 2014, n° 1394, *le Fiscologue*, 22 août 2014, p. 13; Bruxelles, 18 décembre 2018, *Cour. Fisc.*, 2019, n° 5, p. 263. Dans l'arrêt de décembre 2018, la Cour d'appel de Bruxelles a défini la notion d'entreprise en tant qu'"entité économique indépendante et durable de personnes et de moyens, ayant pour but la production et/ou la vente de biens ou la fourniture de services, qui est active dans n'importe quel secteur d'activité économique" (traduction libre de "zelfstandige en duurzame economische eenheid van mensen en middelen, gericht op het produceren en/of verhandelen van goederen of het verlenen van diensten bedoeld, die werkzaam is in eender welk gebied van de economische activiteit"). Cette définition est, nous semble-t-il, issue d'une combinaison de la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass., 14 juin 1991, *R.W.*, 1991-1992, p. 475; le texte néerlandais envisage indistinctement les termes *exploitatie* et *bedrijf*) et de la doctrine (H. VAN IMPE, E. VAN IMPE et D. DE BOCK, *Leidraad voor vzw's - De Fiscaliteit*, Anvers, Standaard, 2006, p. 24).

65. Cass., 20 mai 2005, *Pas.*, 2005, V-VI, p. 1078. En 1958, sous l'empire des impôts cédulaires et, *in casu*, concernant l'applicabilité de la taxe professionnelle, la Cour de cassation avait déjà conclu, dans un contexte de fait similaire (société civile constituée sous la forme d'une société commerciale qui a pour objet social la gestion immobilière) qu'une telle activité de gestion constituait une occupation lucrative (Cass., 9 septembre 1958, *Pas.*, 1959, I, p. 20, *J.P.D.F.*, 1959, n° 2, p. 49 et s., avec la note critique de Drion du Chappois; Cass. 11 avril 1967, *Pas.*, 1967, I, p. 946). Dans son arrêt du 20 mai 2005, la Cour a renvoyé l'affaire à la Cour d'appel d'Anvers, laquelle a conclu à l'applicabilité de l'I.Soc. au cas d'espèce (Anvers, 8 avril 2008). Voy. aussi Gand, 26 février 2008. Les deux décisions de 2008 ont été commentées par Stefaan VAN CROMBRUGGE : S. VAN CROMBRUGGE, "Société de patrimoine : soumise à l'impôt des sociétés", *le Fiscologue*, n° 1132, 10 octobre 2008, p. 12.

66. Voy. toutefois le cas particulier développé dans la décision anticipée n° 2016.0217 du 12 mars 2019 (activité de location immobilière d'une unique propriété).

67. Com.I.R., n° 179/11. Dans une décision qui reste, à notre connaissance, isolée à ce stade, le service des décisions anticipées a utilisé les prescriptions administratives relatives aux opérations autorisées de l'article 182 du CIR 1992 (voy. *infra*, n° 21 et 22) pour conclure à l'absence d'opérations de caractère lucratif dans un cas d'espèce, et au bien-fondé de l'assujettissement à l'IPM (décision anticipée n° 2018.1079 du 5 février 2019, n° 40 et s. : "Om na te gaan of er sprake is van verrichtingen van winstgevend aard dient eerst aan een kwantitatief criterium te worden getoetst (zo vaak herhaald dat ze een bezigheid vormen) en vervolgens aan een kwalitatief criterium (vergelijking met sectorgenoten) (...)").

68. Com.I.R., n° 179/11. L'interprète est renvoyé à la lecture des articles 23, § 1er, 2^o et 27 du CIR 1992, dispositions qui définissent les "profits".

69. Nous soulignons.

70. Com.I.R., n° 179/11.

71. Nous soulignons.

72. 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.

quer les articles 181 et 182 du CIR 1992. Ne poursuit pas un but de lucre fiscal dans ce contexte, une personne morale qui ne cherche pas à accorder, directement ou indirectement, un gain matériel, immédiat ou différé, à ses actionnaires ou associés⁽⁷³⁾. Toutefois, il faut apprécier *de facto*⁽⁷⁴⁾ l'absence de but de lucre fiscal, si bien que les mentions statutaires *ad hoc* sont nécessaires mais ne peuvent suffire.

16. Même si la condition d'exploitation ou d'opérations de caractère lucratif est rencontrée - et que les conditions d'assujettissement à l'I.Soc. sont donc réunies -, une personne morale sans but de lucre fiscal qui agit *exclusivement ou*, le cas échéant, *principalement*⁽⁷⁵⁾ dans un ou plusieurs des domaines privilégiés prévus à l'article 181 du CIR 1992, sera ainsi assujettie à l'IPM.

Illustrations

Les *unions professionnelles*⁽⁷⁶⁾ et, plus largement, toutes les associations qui veillent aux intérêts professionnels de leurs membres⁽⁷⁷⁾ peuvent être soumises à l'IPM. Il en va de même des *secrétariats sociaux* ou encore des *caisses d'assurances sociales créées par des associations professionnelles*.

Sous couvert du *soutien à l'enseignement*, on peut évoquer le cas d'une ASBL dont les statuts prévoient comme objet social la publication de décisions judiciaires, de commentaires juridiques, de notes bibliographiques et d'ouvrages de droit⁽⁷⁸⁾.

La Cour de cassation a précisé que les termes *foires ou expositions*, à défaut d'être définis spécifiquement pour l'application du droit fiscal, devaient être appréhendés dans leur "sens usuel". Ainsi, par "foire", il convenait d'entendre un *événement lors duquel des entreprises présentent leurs produits et services et en font des démonstrations à des clients potentiels en vue de les promouvoir et de les commercialiser* et, par "exposition", *un étalage d'objets*

pour les faire regarder par le public. Dès lors, un festival de musique ne peut être assujetti à l'IPM par le biais de l'article 181, 5°, du CIR 1992⁽⁷⁹⁾.

Si l'on s'en tient à la lecture du commentaire administratif, il apparaît difficile de déterminer si des services de soins à domicile ou des *maisons de repos* peuvent bénéficier de l'exception de l'article 181, 6°, du CIR 1992⁽⁸⁰⁾. En pratique, si l'on s'en réfère au contentieux, une ASBL qui gère une maison de repos et qui est agréée peut, moyennant la vérification qu'elle est effectivement une personne morale sans but de lucre fiscal, invoquer avec succès le bénéfice de l'article 181, 6°, du CIR 1992⁽⁸¹⁾.

Concernant l'article 181, 7°, du CIR, entrent notamment dans cette catégorie les institutions de recherche scientifique, les institutions culturelles, les institutions qui viennent en aide aux déshérités ou aux pays en voie de développement, ainsi que les entreprises de travail adapté. Le commentaire administratif indique que *les hôpitaux* - non visés formellement - ne sont en principe pas assujettis à l'I.Soc., "pour ne faire naître aucune distorsion par rapport à d'autres institutions qui accordent une aide aux déshérités"⁽⁸²⁾.

17. Si l'ASBL en cause n'exerce pas d'activités dans un domaine privilégié ou si elle ne répond pas aux conditions établies par l'article 181 du CIR 1992, la dernière étape consiste à vérifier si l'article 182 du CIR 1992 lui est applicable.

18. En vertu de cette disposition, les *opérations isolées ou exceptionnelles* ne sont pas considérées comme des opérations de caractère lucratif. Il en va ainsi d'une tombola par exemple. Il ne faut toutefois pas déduire qu'un événement survenant rarement (par exemple, une fois l'an) sera forcément admis en tant qu'opération isolée ou exceptionnelle. À différentes reprises, l'application de l'article 182, 1°, du CIR 1992, a été rejetée pour une organisation

73. Voy. Com.I.R., n° 179/12 *a contrario*. Voy. circulaire du 4 avril 2016, n° 10/2016, point n° 17.

74. Voy. Com.I.R., n° 179/13; n° 179/18; n° 182/5.

75. Pour ce faire, deux méthodes existent : la comparaison des ressources (première méthode) et le système de l'agrément (seconde méthode). La méthode de vérification diffère selon le secteur concerné; une méthode unique est associée à un domaine particulier. Le Commentaire administratif détaille les deux méthodes et indique les secteurs qu'elles concernent respectivement (voy. Com.I.R., n° 181/2-13). L'activité de "certification de titres" n'est associée à aucune de ces méthodes; la concernant, il convient de vérifier si cette activité est la seule activité exercée par la personne morale concernée.

76. Pour constituer une union professionnelle, il convient désormais de recourir à la forme de l'ASBL (art. 9:24 du CSA et arrêté royal du 11 juin 2019, *M.B.*, 17 juin 2019).

77. Cf. le *lobbying*; voy. décision anticipée n° 2018.1079 du 5 février 2019.

78. Le tribunal de première instance (Civ. Liège, 19 avril 2004, *F.J.F.*, n° 2005/161) puis la Cour d'appel de Liège ont décidé que ladite ASBL devait être soumise à l'IPM (Liège, 17 mai 2006, *F.J.F.*, n° 2008/34).

79. Cass., 16 juin 2016, *F.J.F.*, n° 2017/32; voy. "Cour de cassation - Arrêt du 16 juin 2016 - Rôle n° F.14.0197.N", www.fiscalnet.be; voy. aussi. C. BUYASSE, "Les musiciens d'un festival sont-ils 'exposés' ?", *le Fiscologue*, n° 1492, 14 octobre 2016, p. 11.

80. Voy. Com.I.R., n° 181/7 et n° 181/16.

81. Voy., par exemple, Civ. Namur, 28 avril 2004, *F.J.F.*, n° 2005/11.

82. Com.I.R., n° 181/15; pour une illustration, voy. Bruxelles, 14 février 1992, *Cour. Fisc.*, n° 1992/8, p. 241. Par ailleurs, les intercommunales et structures assimilées qui, dans le cadre de leur objet social, exploitent à titre principal un hôpital ou un autre établissement de soins, sont également soumises à l'IPM (art. 180, al. 1er, 1°, du CIR 1992).

annuelle de courses de chevaux ou, plus récemment, pour différents festivals annuels de musique⁽⁸³⁾.

19. Il en va de même des opérations qui consistent dans le *placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire*, à savoir les opérations de placements mobiliers ou immobiliers visant à la fructification normale du patrimoine de l'entité en cause ("gestion normale de patrimoine privé"; article 182, 2°, du CIR 1992).

20. Si l'article 182 du CIR 1992 énumère *a priori* trois types d'opérations autorisées⁽⁸⁴⁾, en pratique, quatre types d'opérations autorisées sont distinguées⁽⁸⁵⁾. Nous envisagerons donc l'absence de méthodes industrielles ou commerciales, d'une part, et les opérations économiques accessoires, d'autre part.

21. Les *méthodes industrielles ou commerciales* sont celles qui sont habituellement utilisées par les entreprises industrielles ou commerciales dans un secteur déterminé⁽⁸⁶⁾. La question est la suivante : l'entité en cause agit-elle selon des modalités de gestion similaires à celles d'une entreprise commerciale ? Pour le vérifier, on doit procéder, si possible⁽⁸⁷⁾, à un exercice de comparaison du fonctionnement d'une entreprise *sociale* et du fonctionnement d'une *autre* entreprise⁽⁸⁸⁾.

Le commentaire administratif énumère, à cet effet, quelques exemples de critères d'appréciation⁽⁸⁹⁾. Les indices suivants pourraient ainsi attester du fait que l'entité ne met pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales :

- l'absence de démarche publicitaire dans un secteur dans lequel il est de pratique courante de faire de la publicité ou encore une publicité qui met en lumière le but désintéressé poursuivi;
- l'achat de produits du tiers-monde en vue de leur revente, en d'autres termes l'achat à un prix "équitable", c'est-à-dire plus élevé, en vue de soutenir l'économie de pays défavorisés;

- l'absence d'utilisation d'un réseau de vendeurs et de distributeurs dans un secteur dans lequel c'est pourtant l'usage;
- un public cible comme clientèle et non pas toute personne intéressée et prête à en assumer le coût; un très faible prix demandé ou, au contraire, un surpris imposé mais qui n'est pas destiné à procurer un plus grand rendement financier au vendeur;
- un financement important sur la base de subsides ou de dons;
- un nombre massif de bénévoles ou encore le recrutement de personnes dont l'insertion professionnelle est difficile (personnes handicapées, notamment).

Illustration : l'ASBL Magasins du Monde vendait des produits commerciaux provenant de pays en voie de développement à l'occasion de divers événements auxquels elle participait (marchés, soirées culinaires, vente de porte-à-porte, etc.). Ses activités, génératrices de bénéfices, ne pouvaient pas être considérées comme isolées ou exceptionnelles (182, 1°, du CIR 1992). Toutefois, l'ASBL n'a pas mis en œuvre des méthodes industrielles et commerciales (182, 3°, du CIR 1992) : il n'y avait pas d'espace de vente fixe; la publicité, exceptionnelle, se concentrait sur les motifs pour lesquels l'ASBL distribuait le produit (la lutte contre l'exploitation, la promotion des concepts de "prix honnête" et de "commerce durable") et se référait aux activités de formation par lesquelles l'ASBL se faisait connaître; le prix de vente était déterminé de manière à ce que le producteur du tiers-monde reçoive un prix honnête, supérieur au prix du marché et qui couvrirait au minimum les frais de production. La Cour d'appel de Bruxelles a confirmé le jugement du tribunal de première instance de Louvain, rendu trois ans plus tôt : l'ASBL Magasins du Monde devait être assujettie à l'IPM⁽⁹⁰⁾.

Contre-illustration : une ASBL gérait un centre de séjour pour jeunes. Toutefois, dans les faits, cette association était organisée comme une entreprise

83. Cass., 14 janvier 2011, *Pas.*, 2011, I, p. 180 et Com.I.R., n° 182/3; Anvers, 28 février 2017, www.monKEY.be; Civ. Anvers, 12 mai 2017.

84. L'article 182, 3°, du CIR 1992 vise en effet "les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles *ou* ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales".

85. Voy. notamment décision anticipée n° 2017.263 du 8 août 2017, n° 49 : "Il convient de préciser que la conjonction 'ou' ne doit pas être considérée comme explicative mais bien alternative : un des deux critères suffit pour être assujetti à l'impôt des personnes morales". La doctrine et la jurisprudence sont toutefois divisées sur la portée à donner à ce texte, concernant les liens entretenus entre les conditions "ne pas mettre en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales" et "présenter un caractère accessoire". Parmi les interprétations retenues, certains considèrent que la conjonction "ou" doit offrir au contribuable une alternative (pour une illustration récente, voy. Mons, 8 mai 2019, www.monKEY.be), alors que d'autres estiment que les deux conditions sont cumulatives (voy., par exemple, Anvers, 15 octobre 2019, *Cour. fisc.*, 2020, liv. 1, p. 8).

86. Voy. Com.I.R., n° 182/10.

87. Pour un cas dans lequel la comparaison n'était pas possible, voy. Civ. Louvain, 21 avril 2017, www.fiscalnet.be, affaire relative à Bebat, organisme de gestion dont l'objectif statutaire est la collecte de piles et accus usagés et la promotion de l'environnement par le recyclage.

88. Voy. D. GARABEDIAN et F. HENNEAUX, "Examen de jurisprudence (1991 - 2014). Les impôts sur les revenus et les sociétés", 2e partie, *R.C.J.B.*, 2018, p. 193-276, spéc. n° 5-6, p. 198-201.

89. Voy. Com.I.R., n° 182/11.

90. Bruxelles, 21 juin 2006, *F.J.F.*, n° 2007/165. Voy. aussi, par exemple, Civ. Liège, 25 février 2019, www.monKEY.be.

ordinaire. En effet, il n'y avait pas de personnel adapté à la vocation de centre pour jeunes. Aussi, les prix étaient-ils adaptés selon l'évolution du marché. L'hôtel était situé dans un environnement commercial, entre deux autres établissements HORECA, et présentait toutes les apparences d'un établissement ordinaire. Chacun était le bienvenu et aucune qualité de membre n'était exigée pour y accéder. Le bar proposait une gamme étendue de boissons (et même, une bière de la maison). L'on retrouvait cet établissement sur plusieurs sites de réservation en ligne. Un panneau publicitaire avait été placé dans une gare. Enfin, l'association avait recours à des initiatives commerciales, dont des cartes de réduction. Pour l'ensemble de ces raisons, l'association en cause devait, selon la Cour d'appel de Gand, être soumise à l'I.Soc.⁽⁹¹⁾.

22. Quant aux opérations économiques accessoires, deux types de critères officiels sont admis pour apprécier le caractère accessoire des opérations de caractère lucratif: les critères quantitatifs et de corrélation⁽⁹²⁾.

Quant aux *critères quantitatifs*, il faut comparer l'importance des moyens matériels (valeurs des investissements ou avoirs affectés)⁽⁹³⁾ et humains (membres effectifs de l'ASBL et personnel)⁽⁹⁴⁾ affectés à l'activité économique⁽⁹⁵⁾ et l'importance de ces mêmes moyens en lien avec l'activité désintéressée⁽⁹⁶⁾. Lorsqu'il ressort de cette comparaison que l'importance des moyens humains et matériels mis en œuvre dans l'activité économique est notablement plus importante que celle des moyens affectés à l'activité idéale, l'I.Soc. est en principe applicable⁽⁹⁷⁾.

Le *critère de corrélation* est en principe rencontré lorsque l'activité idéale est rendue impossible sans l'exercice de l'activité économique en question. En d'autres termes, l'activité économique découle simplement de l'activité désintéressée (sociale, de bienfaisance, culturelle, etc.), en manière telle qu'elle

ne peut s'exercer que conjointement avec cette dernière, c'est-à-dire *dans le même temps et au même endroit*⁽⁹⁸⁾. Le critère de corrélation s'apparente à la vérification du caractère nécessaire ou indispensable de l'activité économique pour mener à bien l'activité désintéressée. À notre estime, l'unité de *temps* comme l'unité de *lieu* ne sont pas des critères qui doivent être forcément rencontrés dans ce cadre.

Il y a des cas où, *a priori*, il ne fait pas vraiment de doute que le critère de corrélation ainsi entendu est rencontré (par exemple, l'activité économique de réinsertion professionnelle qui est l'accessoire d'une thérapie⁽⁹⁹⁾; la vente de produits venant des pays du tiers-monde par une ASBL et qui tend à sensibiliser la population à la problématique de l'exploitation de petits producteurs⁽¹⁰⁰⁾ ou encore l'édition de publications pour faire connaître les objectifs sociaux ou culturels d'une personne morale⁽¹⁰¹⁾). Par contre, il est des cas moins évidents (comme la cafétéria d'une ASBL consacrée à l'apprentissage de l'équitation qui est ouverte à un public plus large que les parents ou accompagnateurs des jeunes apprenants⁽¹⁰²⁾).

3.2.3. Élaboration d'un schéma de raisonnement et mise en évidence de l'impact du choix d'une forme juridique sur le traitement fiscal de l'entreprise sociale

23. Pour déterminer le sort fiscal d'une personne morale résidant en Belgique, le raisonnement à appliquer se décline tout au plus en trois étapes.

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

91. Gand, 8 décembre 2015 (publiée via *Taxwin*). Pour un commentaire, S. VAN CROMBRUGGE, "Impôt des sociétés ou impôt des personnes morales ?", *le Fiscalogues*, n° 1487, 9 septembre 2016, p. 12.

92. Com.I.R., n° 182/12-16.

93. Com.I.R., n° 182/16.

94. Com.I.R., n° 182/15.

95. Précisons que le commentaire administratif évoque l'activité *professionnelle*.

96. Voy., par exemple, Bruxelles, 13 janvier 1998, *Fisc. Act.*, n° 1998/11, p. 7.

97. Com.I.R., n° 182/16. Pour une illustration, voy. Liège, 14 avril 1995, *F.J.F.*, n° 96/64 : une ASBL s'occupait de la formation de médecins mais les employés se livraient, pour l'essentiel, à des opérations commerciales telles que la vente d'ouvrages médicaux. Cette ASBL devait être assujettie à l'I.Soc.

98. Com.I.R., n° 182/13.

99. Liège, 13 mars 1996, *F.J.F.*, n° 96/148, *J.L.M.B.*, 1996, p. 1440.

100. Bruxelles, 21 juin 2006, évoqué *supra*, n° 21.

101. Com.I.R., n° 182/11.

102. Liège, 19 mai 1999, *F.J.F.*, n° 99/258 : selon la Cour d'appel de Liège, l'exploitation d'une cafétéria par une ASBL qui se consacrait à l'enseignement et à l'apprentissage de l'équitation, et qui organisait des stages essentiellement pour des enfants envoyés par des mutualités, constituait le complément idéal à cette activité, notamment pour les parents ou accompagnateurs des enfants. Le volume relativement important des recettes dégagées et l'accessibilité à un public plus large n'enlevaient rien, selon la Cour, au caractère accessoire de l'exploitation. Cette ASBL devait être soumise à l'IPM.

Étape 2 : si tel est bien le cas (1.b), si la personne morale ne poursuit pas un but lucratif, agit-elle exclusivement ou principalement dans un domaine privilégié (art. 181 du CIR 1992) ?

- a. si la réponse est positive, la personne morale est soumise à l'IPM;
- b. si la réponse est négative, la personne morale est soumise à l'I.Soc. (sauf exceptions, voy. étape 3).

Étape 3 : sinon (2.b), si la personne morale ne poursuit pas un but lucratif, se cantonne-t-elle à la réalisation d'opérations autorisées (art. 182 du CIR 1992) ?

- a. dans l'affirmative, l'IPM s'appliquera;
- b. dans le cas contraire, c'est l'I.Soc. qui sera d'application⁽¹⁰³⁾.

24. Si l'impôt *ad hoc* découle en principe des *activités réalisées*, la *forme adoptée* par l'entreprise sociale peut parfois être déterminante. En effet, à mêmes activités réalisées, une entreprise sociale n'est pas appréhendée de la même manière par le système de fiscalisation des revenus selon qu'elle opère sous la forme d'une ASBL ou d'une société.

Seule une *ASBL* ou une *autre personne morale qui ne poursuit pas un but lucratif* peut invoquer le bénéfice des articles 181 et 182 du CIR 1992.

Si une entreprise sociale peut être qualifiée de personne morale à but de lucre fiscal, celle-ci n'aura pas accès aux portes de sortie prévues par les articles 181 et 182 du CIR 1992. En pareille situation, le raisonnement *par étapes* n'a plus lieu d'être : pour départager l'I.Soc. de l'IPM, la réponse à la question de savoir si cette entreprise se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif est la seule qui compte. Si la réponse est affirmative, l'I.Soc. est d'application sans aucune possibilité de

dérogation. Or, la *simple éventualité d'une distribution de dividendes* est, pour rappel⁽¹⁰⁴⁾, retenue par l'administration fiscale comme un argument justifiant un assujettissement automatique à l'I.Soc. puisque la personne morale concernée est censée se livrer à des opérations de caractère lucratif.

Dans un tel système, une ASBL⁽¹⁰⁵⁾, respectant le cadre légal, remplit normalement les conditions pour être une personne morale sans but de lucre fiscal. Aussi, il ressort d'une position administrative constante que, s'il était statutairement interdit pour une SFS de distribuer des dividendes, celle-ci pouvait être considérée comme une personne morale *sans but lucratif*.

3.3. Les conséquences fiscales de l'introduction du CSA sur le système "IPM/I.Soc."

25. Le CSA a réformé le droit des personnes morales. Même si une réforme fiscale concomitante n'était pas à l'ordre du jour, une loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau CSA fut rapidement à l'agenda.

Si cette loi du 17 mars 2019⁽¹⁰⁶⁾ vise en principe à assurer "la neutralité sur le plan fiscal" de la réforme du droit des personnes morales, il apparaît clair que la neutralité ne peut être obtenue, à certains égards, qu'en modifiant les dispositions fiscales sur le fond afin "d'éviter toute divergence entre ces deux branches du droit et [d'assurer] le bon fonctionnement du nouveau droit des sociétés et des associations, tant en matière [de] droit des sociétés qu'en matière de droit fiscal"⁽¹⁰⁷⁾. Ainsi, différentes adaptations ont été envisagées pour tenir compte notamment de la consécration du siège statutaire pour déterminer la *lex societatis* en droit des personnes morales⁽¹⁰⁸⁾ ou de la disparition de la notion de capital social dans la plupart des sociétés du CSA.

103. Évoquons, par exemple, le raisonnement suivi par la Cour d'appel de Mons dans son arrêt du 27 septembre 2019 (F.J.F, n° 2020/130). Le litige concerne la nature de l'impôt auquel doit être assujettie une ASBL pour l'exercice d'imposition 2004, cette dernière estimant être assujettie à l'IPM tandis que l'administration soutient qu'elle doit être assujettie à l'I.Soc. Cette ASBL exploite une maison de repos. La Cour constate qu'en proposant un hébergement contre rétribution, l'ASBL se livre à une activité à caractère économique (l'ASBL se livre à une *exploitation* ou, à tout le moins, à des *opérations de caractère lucratif*). L'ASBL invoque qu'elle est agréée par les organes compétents de la Communauté française et peut prétendre au bénéfice de l'article 181, 6°, du CIR 1992. La Cour d'appel observe toutefois qu'aucun élément n'est produit quant à l'agrégation visée à l'article 181, 6°, du CIR 1992 (l'ASBL n'agit pas exclusivement ou principalement dans un *domaine privilégié*). Il apparaît que l'ensemble des moyens matériels et humains mis en œuvre par l'ASBL est affecté exclusivement au service de l'activité économique (l'ASBL ne se livre pas à des *opérations économiques accessoires*). Finalement, il apparaît que l'ASBL met en œuvre des *méthodes industrielles ou commerciales* (publicité dans les pages commerciales, aucune priorité accordée aux personnes rencontrant des difficultés financières, etc.). Les opérations réalisées par l'ASBL contre rétribution ont un caractère principal et habituel et ne remplissent pas les conditions visées aux articles 181, 6° et 182 du CIR 1992. Cette ASBL doit être soumise à l'I.Soc.

104. Voy. *supra*, n° 13.

105. Comme une fondation, d'ailleurs.

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

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

108. Voy. *infra*, n° 26 et note subpaginale (113).

Concernant le régime de fiscalisation des revenus des organismes sans but lucratif, il a été soutenu que la neutralité devrait ici résulter du maintien du système “IPM/I.Soc.” en l’état⁽¹⁰⁹⁾. N’est-ce toutefois pas une gageure de prétendre qu’un *statu quo* garantirait nécessairement une neutralité fiscale en la matière ?⁽¹¹⁰⁾ La question sur laquelle nous souhaitons nous pencher est celle-ci : à textes fiscaux quasi⁽¹¹¹⁾ inchangés, quelles répercussions pourrait avoir le CSA sur le régime actuel de fiscalisation des revenus des entreprises sociales ?

Si le CSA n’aura pas d’impact sur le *processus* de départage entre l’I.Soc. et l’IPM (3.3.1), il pourrait en avoir un quant à l’*application* de ce processus pour les entreprises sociales (3.3.2).

3.3.1. L’influence du CSA sur le processus de départage entre l’I.Soc. et l’IPM

26. Si des changements ont été apportés aux définitions générales de l’article 2 du CIR 1992 (dont la définition de société résidente⁽¹¹²⁾), il convient d’observer que la réforme du droit des personnes morales n’induit pas une modification du processus de départage entre l’IPM et l’I.Soc. Pour l’expliquer, il faut souligner que les modifications contenues dans la loi du 17 mars 2019 touchent aux définitions de la “résidence fiscale”⁽¹¹³⁾ et de la “personnalité juridique”⁽¹¹⁴⁾, des conditions qui sont en principe⁽¹¹⁵⁾ communes aux deux impôts concernés. Les modifications apportées à des conditions communes ont donc pour effet de se “neutraliser”.

3.3.2. L’influence du CSA sur l’application du processus de départage aux entreprises sociales

27. Afin d’appliquer le processus de départage, il convient d’identifier, parmi les entreprises sociales étudiées, les personnes morales sans but de lucre fiscal et les autres personnes morales. L’ASBL est une personne morale sans but de lucre fiscal (A). Qu’en est-il de la société coopérative agréée (comme) entreprise sociale (B) ?

A. Application du processus de départage aux ASBL

28. Si l’on considère pour hypothèse de départ que le contribuable dont on cherche à déterminer le sort fiscal est une ASBL résidant en Belgique, pour rappel, le raisonnement à appliquer se décline tout au plus en trois étapes⁽¹¹⁶⁾. À ce stade, rien ne laisse présager un changement d’appréciation de la situation fiscale d’une ASBL à l’aune de la condition d’exploitation ou d’opérations de caractère lucratif (1re étape) ou encore des domaines privilégiés de l’article 181 du CIR 1992 (2e étape). Parmi les différents types d’opérations autorisées, c’est l’interprétation relative aux deux hypothèses de l’article 182, 3°, du CIR 1992, qui pose question (3e étape). Pour rappel, bien que des opérations de caractère lucratif soient réalisées, celles-ci ne conduiront pas à un assujettissement à l’I.Soc. d’une personne morale sans but de lucre fiscal, s’il s’agit d’opérations qui ne mettent pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales (A.1) ou d’opérations économiques accessoires (A.2).

109. La loi n’a ainsi en rien modifié les conditions actuelles de l’assujettissement à l’I.Soc. ou à l’IPM des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif au sens des articles 181 et 182 du CIR 1992. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 37. Dans le même sens, préalablement, le ministre de la Justice avait déjà annoncé que le fait qu’une ASBL puisse exercer à l’avenir des activités économiques de manière illimitée n’impacterait pas l’évaluation menée par le fisc (www.koengeens.be/fr/news/2018/01/24/reforme-du-droit-des-associations-quels-enjeux-pour-le-secteur-a-profit-social).

110. Dans son avis d’octobre 2017, le Conseil d’État avait en effet souligné que les modifications apportées par le CSA au droit des sociétés et des associations auraient une incidence sur les règles fiscales et sur leur application et que ces modifications pourraient avoir des incidences plus fondamentales en pointant du doigt la problématique de la détermination de l’impôt sur les revenus applicable aux personnes morales (voy. l’avis rendu par la section législation du Conseil d’État n° 61.988/2 du 9 octobre 2017 sur un avant-projet de loi introduisant le Code des sociétés et associations et portant des dispositions diverses, p. 23).

111. Voy. *infra*, n° 26.

112. Art. 2, § 1er, 5°, a) et b), du CIR 1992.

113. Afin de tenir compte de la dissociation possible entre *lex societatis*, d’une part, et domicile fiscal, d’autre part, la référence au “siège social” - source potentielle d’ambiguïté - est supprimée. Aussi, l’on consacre dans la loi une pratique administrative et jurisprudentielle, à savoir une présomption simple en vertu de laquelle une société qui a son siège statutaire en Belgique est présumée avoir son siège réel en Belgique. Afin d’éviter les situations de “double non-résidence” fiscale, la présomption ne peut être renversée que si la société ou l’administration fiscale prouve que le domicile fiscal est établi dans un autre État que la Belgique en vertu de la législation fiscale de cet autre État.

114. Pour que l’IPM ou l’I.Soc. s’applique, il convient notamment de vérifier que l’organisme en cause est bel et bien doté de la personnalité juridique (sous réserve de la précision *supra*, note subpaginale (58)), le cas échéant selon un droit des personnes morales étranger; cette vérification n’est pas toujours simple à opérer. En pratique, la solution adoptée pour l’impôt des non-résidents est reprise *mutatis mutandis* pour les sociétés résidentes : un organisme régi par un droit étranger qui ne lui accorde pas la personnalité juridique, mais qui a une forme juridique analogue à celle d’une société de droit belge, dotée de la personnalité juridique en vertu du droit belge, peut être qualifié de société. Voy. encore *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/002, p. 7-8.

115. Voy. *supra*, note subpaginale (58).

116. Voy. *supra*, n° 23.

A.1. Les opérations qui ne mettent pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales

29. Pour attester de l'absence de méthodes industrielles ou commerciales, il convient donc, quand cela est possible, de procéder à un exercice de comparaison du fonctionnement de l'ASBL considérée et du fonctionnement habituel des entreprises industrielles ou commerciales évoluant dans le même secteur⁽¹¹⁷⁾. Si l'ASBL est caractérisée par un fonctionnement qui diffère du *modus operandi* d'une entreprise "traditionnelle" du secteur d'activité concerné (en ce qui concerne notamment la façon dont est faite la publicité, les méthodes de vente et de distribution utilisées, la nature des revenus obtenus, la nature de la clientèle, le personnel occupé ou encore la façon dont les opérations sont financées⁽¹¹⁸⁾), elle peut revendiquer son assujettissement à l'IPM.

Désormais, les ASBL peuvent entreprendre toute activité qu'elles jugent utile pour mener à bien leur projet. Peut-être devrait-on s'attendre chez certaines à la mise en place de divers dispositifs pour tenir compte de ce fameux changement. Cette transformation n'est pas uniquement le fait du CSA, mais résulte du contexte plus large de la réforme du droit économique en Belgique : les ASBL, tantôt parce qu'elles sont des personnes morales (*approche formelle*), tantôt parce qu'elles poursuivent, le cas échéant, de manière durable un but économique (*approche matérielle*), sont aussi des entreprises⁽¹¹⁹⁾. Ne devrait-on pas s'attendre, pour les ASBL qui voudraient jouir pleinement de la liberté d'action dans la sphère économique, à une certaine professionnalisation du secteur associatif ?

Si une entreprise sociale sous forme associative se développe, ce n'est pas pour autant qu'elle perdra sa nature et sa finalité sociale essentielle, une finalité sociale qui peut se traduire dans sa manière d'agir (par exemple, au travers de sa politique de vente, sa politique d'accessibilité des biens/services proposés ou sa politique de ressources humaines⁽¹²⁰⁾). Sur cette base, de bonnes raisons pourraient en principe

être invoquées en faveur de l'application de l'IPM. L'appréciation des méthodes employées dépendra toutefois de l'administration fiscale puis, en dernière ligne, des cours et tribunaux. Il est permis de penser que la limite entre "professionnalisation" et "perte d'identité" d'une entreprise sociale pourrait être difficile à établir aux yeux de certains.

A.2. Les opérations accessoires

30. Nonobstant la disparition de l'accessoriété en droit des personnes morales (i), se limiter à la réalisation d'opérations économiques accessoires présente toujours un enjeu fiscal, vu l'article 182, 3^o, du CIR 1992 (ii).

i. Évolution de l'accessoriété en droit des personnes morales

31. La loi du 27 juin 1921 avait reconnu la personnalité juridique aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique. Pouvait uniquement obtenir la personnification juridique, l'association qui ne se livrait pas à des opérations industrielles ou commerciales (sauf accessoires) et qui ne cherchait pas à procurer à ses membres un gain matériel. Ces quelques mots, voués à définir la spécialité légale, et donc le champ d'action autorisé de l'ASBL, faisaient l'objet de tant de controverses que tenter de définir l'ASBL revenait à affronter un véritable "casse-tête"⁽¹²¹⁾.

Pour certains, pour être accessoire, l'activité commerciale devait être quantitativement moins importante que l'activité principale, nécessaire à la réalisation du but désintéressé et l'intégralité des bénéfices qui en étaient issus devaient être affectés à la réalisation de son but désintéressé⁽¹²²⁾.

D'autres auteurs défendaient une lecture *plus souple* en vertu de laquelle une activité était accessoire dès lors qu'elle était destinée à soutenir financièrement les fins sociales⁽¹²³⁾; seule la condition d'affectation devait être vérifiée.

117. Voy. *supra*, n° 21.

118. Com.I.R., n° 182/11.

119. A. AUTENNE et N. THIRION, "La nouvelle 'définition générale' de l'entreprise dans le Code de droit économique : deux pas en avant, trois pas en arrière", *J.T.*, 2018, n° 37, p. 826-831.

120. Voy., à ce sujet, l'étude réalisée pour le ministre wallon de l'économie sociale appelée SECOIA (Social Economy Impact Assessment), dans laquelle les pratiques de gestion des entreprises d'économie sociale ont été évaluées selon une grille-type (<http://www.ciriec.uliege.be/notre-reseau/sections-nationales/belgique/recherches/secoia/>, spéc. p. 6).

121. Voy. notamment M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, "A.S.B.L.", *Rép. not.*, t. XII, Le droit commercial et économique, Livre 8, Bruxelles, Larcier, 2017, n° 104, p. 277; M. COIPEL, "Le casse-tête de la définition légale de l'A.S.B.L.", *Non Marchand*, n° 1, Bruxelles, De Boeck Université, 1998, p. 11-35.

122. Voy. M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, "A.S.B.L.", *Rép. not.*, t. XII, Le droit commercial et économique, Livre 8, Bruxelles, Larcier, 2017, n° 122 et s.

123. M. COIPEL, "Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité", Commission Droit et Vie des Affaires de l'Université de Liège, *Les a.s.b.l., évaluation critique d'un succès*, Gand, Story-Scientia, 1985, p. 93-248, spéc. n° 139, p. 150. Voy. aussi M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, "A.S.B.L.", *Rép. not.*, t. XII, Le droit commercial et économique, Livre 8, Bruxelles, Larcier, 2017, n° 119, p. 285 et n° 130, p. 298.

Ce sont au fond deux conceptions de l'accessoriété qui s'opposaient. Selon la première, les liens qui existent entre deux activités - précisément l'accessoire et la principale - étaient envisagés ("accessoriété-activité"). Selon l'autre approche, l'attention ne devait pas être placée sur l'activité mais sur la finalité : il s'agissait d'envisager l'accessoriété par rapport au but moral de l'ASBL ("accessoriété-finalité").

Sous l'empire du CSA, toute ASBL nouvellement constituée peut réaliser une activité économique pour servir le but désintéressé qu'elle poursuit (art. 1:2 du CSA). Peut-on parler d'une révolution ? Indéniablement pour les tenants de la première conception. Pour les partisans de la seconde, cette évolution du texte est bienvenue pour la clarification qu'elle apporte, rien de plus.

32. En droit des personnes morales, si la question de la délimitation des activités permises aux ASBL - et, partant, de la définition de la notion d'accessoriété - disparaît purement et simplement pour les nouvelles structures⁽¹²⁴⁾, il convient de souligner une particularité du droit transitoire pour les ASBL "existantes"⁽¹²⁵⁾. Le CSA leur est applicable depuis le 1er janvier 2020 (sauf en cas d'"opt-in")⁽¹²⁶⁾. Toutefois, si, lors de la mise en conformité de ses statuts devant intervenir au plus tard le 1er janvier 2024⁽¹²⁷⁾, une ASBL ne modifie pas son objet⁽¹²⁸⁾, elle restera soumise aux restrictions prévues par l'article 1er de la loi de 1921 et, donc, à l'interdiction de réaliser des opérations industrielles ou commerciales autres qu'accessoires. L'interdiction d'exercer d'autres activités (sous-entendu, d'autres activités que les seules activités entrant dans les limites de l'article 1er de la loi de 1921) prendra fin au 1er janvier 2029. À compter de cette date, même si d'aventure les statuts de l'association n'avaient pas été adaptés, l'ASBL pourra se livrer à toute activité économique afin de poursuivre son but désintéressé⁽¹²⁹⁾.

Le ministre a affirmé que cette période transitoire a été instaurée en vue de "protéger" les ASBL⁽¹³⁰⁾. Pendant dix ans, les ASBL existantes pourront toujours se présenter comme des groupements auxquels il est proscrit de réaliser des opérations industrielles ou commerciales sauf si ces opérations sont accessoires. Toutefois, quant aux règles relatives à la fiscalisation des revenus des ASBL, ce dispositif ne nous semble pas utile, puisque l'administration fiscale examine les faits pour apprécier à quel impôt l'ASBL doit être soumise⁽¹³¹⁾.

ii. Évolution de l'accessoriété en droit fiscal

33. Deux types de critères officiels sont admis en droit fiscal pour apprécier le caractère accessoire des opérations de caractère lucratif : le *critère quantitatif* et le *critère de corrélation*⁽¹³²⁾. Pour appliquer ces critères, l'on place une activité face à une autre, que ce soit pour conclure que l'une nécessite la mobilisation de davantage de moyens matériels et humains que l'autre (critère quantitatif) ou pour constater que l'autre est indispensable pour que la première existe (critère de corrélation). Il s'agit ici d'une consécration de l'"accessoriété-activité"⁽¹³³⁾ (même s'il convient de relever que ces critères sont *in casu* alternatifs).

Sur la base des critères officiels, une ASBL pourrait-elle toujours invoquer l'argument de l'accessoriété pour être assujettie à l'IPM ? Cela apparaît possible pour l'ASBL qui aurait une activité économique manifestement peu importante au regard de son activité principale non économique ou qui serait indispensable pour mener celle-ci à bien. Par contre, pour l'ASBL développant une activité exclusivement économique (afin de poursuivre son but désintéressé), cela est plus que compromis : l'activité économique *exclusive* ne peut pas être reconnue *accessoire* à une autre activité, quelle que soit sa finalité.

124. Le CSA est entré en vigueur le 1er mai 2019 pour les nouvelles structures (art. 38 des dispositions diverses de la loi du 23 mars 2019).

125. Le même dispositif est prévu pour les AISBL avec, cette fois, une référence à l'article 46 de la loi du 27 juin 1921.

126. Art. 39, § 1er, al. 1er et 2, des dispositions diverses de la loi du 23 mars 2019.

127. Art. 39, § 1er, al. 3, des dispositions diverses de la loi du 23 mars 2019.

128. Sous l'empire de la loi du 27 juin 1921, notons toutefois que les statuts d'une ASBL *pouvaient* mais ne *devaient* pas décrire l'objet (c'est-à-dire les activités envisagées). Dès lors, comment appliquer cette règle transitoire ? Voy. M. COIPEL, "Droit transitoire et entrée en vigueur pour les ASBL", M. DAVAGLE (coord.), *Le nouveau visage des ASBL après le 1er mai 2019*, Limal, Anthemis, 2019, p. 247-261, spéc. p. 261 : "Pour les ASBL dont les statuts sont muets sur l'objet et pour les AISBL qui doivent continuer à le mentionner (art. 2:10, 3°), la modification de l'objet devient nécessaire *uniquement* pour éviter le maintien de l'ancienne interdiction".

129. Art. 39, § 4, des dispositions diverses de la loi du 23 mars 2019. Le même dispositif est prévu *mutatis mutandis* pour les AISBL (avec un renvoi à l'article 46 de la loi de 1921).

130. *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3119/011, p. 94-95.

131. S. GARROY, X. GÉRARD et A. SOLDAL, "Quelques aspects du régime juridique des entités du secteur non marchand", S. GARROY, X. GÉRARD et A. SOLDAL, *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Collection Tax Institute, Limal, Anthemis, avril 2020, p. 7-42, spéc. n° 13, p. 14. Il n'est pas du tout sûr que le maintien de l'interdiction des activités commerciales sera fiscalement plus favorable aux ASBL que la suppression prévue par le CSA, comme le note le professeur COIPEL. Voy. M. COIPEL, "Droit transitoire et entrée en vigueur pour les ASBL", M. DAVAGLE (coord.), *Le nouveau visage des ASBL après le 1er mai 2019*, Limal, Anthemis, 2019, p. 247-261, spéc. p. 260. Voy. aussi V. SIMONART, "Code des sociétés et des associations - Droit transitoire", *Le nouveau droit des sociétés et des associations : le CSA sous la loupe*, Limal, Anthemis, 2019, p. 519-553, spéc. p. 539.

132. *Voy. supra*, n° 22.

133. *Voy. supra*, n° 31.

Les critères officiels sont toutefois exemplatifs et donc rien n'empêcherait, *a priori*, de donner à la notion d'accessorité une autre signification consacrant l'approche de l'"accessorité-finalité"⁽¹³⁴⁾. Cette approche serait parfaitement alignée sur le CSA puisque celui-ci tend à rebattre les cartes en mettant en place un système dans lequel les personnes morales se distinguent, non pas en raison de l'activité menée (l'association, la fondation et la société peuvent indistinctement se livrer aux mêmes activités), mais par la finalité poursuivie (qui est traduite, pour l'association et la fondation, par une contrainte de non-distribution d'avantages patrimoniaux, le cas échéant, aux membres, fondateurs, administrateurs ou à toute autre personne sauf dans le but désintéressé déterminé par les statuts). L'importance, voire la primauté du critère de finalité, est d'ailleurs soutenue en doctrine et consacrée dans certaines décisions de jurisprudence⁽¹³⁵⁾, et cette thèse fait écho à une histoire fiscale pas si lointaine⁽¹³⁶⁾.

À suivre une telle interprétation, à partir du moment où les revenus sont intégralement affectés au but supérieur désintéressé, l'ASBL (ou toute autre personne morale sans but de lucre fiscal) pourrait valablement invoquer l'hypothèse des opérations économiques accessoires. Cette approche, suivie par le législateur en d'autres occasions⁽¹³⁷⁾, et par ailleurs en d'autres temps⁽¹³⁸⁾, présente l'avantage de pouvoir contrôler effectivement le respect de la finalité puisqu'elle a égard aux actes plutôt qu'aux

déclarations d'intentions. Il reste toutefois impossible d'anticiper l'accueil que pourrait recevoir un tel argumentaire à l'avenir, vu le contentieux existant en la matière.

B. Application du processus de départage aux SC agréées comme ES (et SCES agréées)

34. La SFS pouvait, sous condition, être considérée comme une personne morale *sans but lucratif*⁽¹³⁹⁾. Une société coopérative agréée comme entreprise sociale (ou cumulant l'agrément comme entreprise sociale et celui de la société coopérative : SCES agréée) peut-elle être qualifiée de personne morale sans but lucratif ?⁽¹⁴⁰⁾

Pour pouvoir prétendre au statut de personne morale sans but lucratif (et ainsi avoir accès aux articles 181 et 182 du CIR 1992), la société doit s'interdire statutairement de distribuer tout dividende (voy. ci-avant⁽¹⁴¹⁾) et prévoir une affectation *ad hoc* du boni de liquidation (clause qui était obligatoire dans les statuts des SFS; voy. article 661, al. 1er, 9°, du Code des sociétés).

Une société coopérative agréée (comme) entreprise sociale est avant tout une société. L'article 1:1 du CSA est satisfait dès lors qu'un des buts de la société est de procurer un avantage patrimonial indirect en l'absence même de distribution d'un avantage patrimo-

134. *Ibid.*

135. Voy., par exemple, Liège, 2 novembre 2005, *F.J.F.*, n° 2006/72. La Cour d'appel de Liège a décidé qu'un club cycliste devait être assujéti à l'I.Soc. La Cour a motivé sa décision comme suit : "le législateur a entendu que les associations soient soumises à l'impôt des sociétés *à moins que la totalité de leurs revenus ne soit affectée à la réalisation de leur objet social principal pour lequel l'occupation de caractère lucratif représente un moyen complémentaire pour l'acquisition de fonds nécessaires à la réalisation de l'objet principal*. En l'espèce, la Cour a constaté que l'association avait manqué de rapporter la preuve de l'affectation de tous ses bénéfécies à la réalisation de l'objet social. Notons que si la Cour pense invoquer, à l'appui de sa décision, les travaux préparatoires de la loi du 3 novembre 1976 (la loi qui a mis en place le système "IPM/I.Soc."), l'extrait en question faisait en réalité référence au système antérieur, issu de la réforme de 1962 et auquel il était justement question de mettre un terme" (*Doc. parl.*, Chambre, 1975-1976, n° 879/1, p. 16). Voy., pour une illustration récente, Civ. Luxembourg, 30 octobre 2019, www.monKEY.be commenté par G. GALÉA et L. KINNA dans *Act. Fisc.*, n° 2020/23.

136. Entre 1919 et 1962, une ASBL devait être appréhendée par le système cédulaire sans qu'un dispositif particulier soit prévu par la loi fiscale ou par la loi du 27 juin 1921. Toutefois, la taxation des revenus d'activités (par le biais de la taxe professionnelle) requérait notamment la poursuite d'un but de lucre, un élément particulier touchant à la finalité (par le biais de l'exploitation ou de l'occupation lucrative). Une ASBL, même si elle se livrait à une activité économique, en l'absence d'esprit de lucre, ne pouvait pas, en raison de sa *finalité*, voir ses recettes d'activités grevées d'une taxe professionnelle. En 1962, le législateur a voulu maintenir le régime, en l'adaptant à un nouveau cadre : les quatre impôts sur les revenus issus de la réforme. Les vraies ASBL, qui étaient tournées vers la réalisation de leur but supérieur désintéressé, étaient *de facto* soumises à un même régime taxable : si elles s'abstenaient de réaliser une exploitation ou des opérations de caractère lucratif, ce régime portait le nom d'impôt des personnes morales; si elles réalisaient de telles opérations, il se nommait régime spécial d'impôt des sociétés. Dans les deux cas, et comme par le passé compte tenu de leur *finalité*, les vraies ASBL n'étaient pas taxées sur les recettes de leurs activités. En 1976, par contre, le législateur a changé de point de vue : une ASBL qui réalise une activité économique non marginale, en n'étant pas soumise à la même charge fiscale qu'une société, se livre à une concurrence fiscale déloyale à laquelle il convient de mettre fin. À une même activité réalisée, doit dorénavant et en principe correspondre un même impôt.

137. Pour l'application des exonérations prévues pour les biens immobiliers affectés sans but de lucre à des fins bien précises (pour l'impôt des personnes physiques - art. 12 du CIR 1992 - et, le cas échéant, également pour le précompte immobilier - art. 253 du CIR 1992), il convient de rencontrer deux conditions : premièrement, le contribuable ou l'occupant ne peut pas poursuivre un but de lucre; deuxièmement, l'immeuble doit recevoir une des affectations telles que visées par le texte légal. Quant à la première condition, une ASBL n'aura pas obligatoirement droit à l'exonération alors qu'une société ne sera pas automatiquement exclue de l'exonération. L'absence de but de lucre doit *in casu* s'apprécier compte tenu de l'utilisation concrète qui est faite de l'immeuble affecté à l'œuvre de bienfaisance.

138. Voy. *supra*, note subpaginale (136).

139. Voy. *supra*, n° 24.

140. Développements issus de S. GARROY et X. GÉRARD, "Les impôts directs", S. GARROY, X. GÉRARD et A. SOLDAL, *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Collection Tax Institute, Limal, Anthemis, avril 2020, p. 43-167, spéc. n° 160-165, p. 123-125.

141. Voy. *supra*, n° 24.

nial direct. Une société coopérative agréée (comme) entreprise sociale peut, sur cette base, prévoir une clause d'interdiction de distribution d'un dividende.

En analysant d'autres dispositions de ce même Code, des nuances doivent être apportées. Par exemple, l'article 1:8, § 1er, du CSA définit l'apport comme "l'acte par lequel une personne met quelque chose à disposition d'une société à constituer ou d'une société existante pour en devenir associé ou accroître sa part d'associé, *et dès lors participer aux bénéfices*"⁽¹⁴²⁾. Cette définition de l'apport est placée à l'entame du Code en tant que disposition générale. Toutefois, elle n'a pas une vocation à s'appliquer à l'ensemble des personnes visées par le Code. Ainsi, par exemple, l'article 9:23, al. 3, du CSA précise que les statuts peuvent néanmoins prévoir que les membres d'une ASBL ont un droit de reprise de leur apport. Le membre qui fait un apport dans une ASBL ne peut évidemment pas attendre une part des bénéfices de l'association.

Selon l'article 6:40 du CSA, chaque action d'une société coopérative participe au bénéfice *ou* au solde de liquidation. D'ailleurs, sauf disposition statutaire contraire, chaque action donne droit à une part égale du bénéfice *et* du solde de liquidation. Les statuts d'une société coopérative ne pourraient exclure la perception d'un dividende *et* l'attribution d'une partie du boni de liquidation. Il serait par contre possible de supprimer l'un *ou* l'autre. Ainsi, si l'on prive les associés d'une part du boni de liquidation, il serait proscrit de les priver d'un dividende lorsque la société est en rythme de croisière.

Concernant les sociétés coopératives agréées (comme) entreprises sociales à tout le moins⁽¹⁴³⁾, il

semble possible de tenir un raisonnement différent. Les actions de la coopérative, à défaut de pouvoir participer au solde de liquidation (en vertu de l'article 8:5, § 1er, 3^o, du CSA), doivent-elles nécessairement participer au bénéfice (conformément à l'article 6:40 du CSA) ? On pourrait plaider que l'article 8:5, § 1, 2^o, du CSA⁽¹⁴⁴⁾ prévoit un maximum de ce qui peut être distribué sous forme de dividende. Compte tenu de l'adage *lex specialis generali derogat*, il semble permis de soutenir que si, pour une entreprise sociale, la loi prévoit un plafond pour les dividendes, il est *a fortiori* admis qu'elle ne distribue aucun dividende.

35. Les auteurs qui dénie la possibilité à une société de s'interdire de distribuer un dividende recommandent la transformation en ASBL⁽¹⁴⁵⁾ afin de pouvoir conserver un assujettissement à l'IPM. Toutefois, il convient à notre avis de souligner, d'une part, qu'une ASBL ne peut pas bénéficier d'un agrément comme entreprise sociale⁽¹⁴⁶⁾ et, d'autre part, que si le maintien du régime fiscal ne pouvait être obtenu⁽¹⁴⁷⁾, l'ASBL soumise à l'I.Soc., quelle que soit sa taille - au contraire d'une petite *société* -, ne pourrait pas bénéficier du taux réduit de 20 % sur la première tranche de 100.000 euros⁽¹⁴⁸⁾.

4. Conclusions générales

36. Si l'on met de côté l'identification d'un ou de plusieurs secteurs d'activités particuliers, l'on peut au fond distinguer deux grandes approches visant à définir l'entrepreneuriat social. Tantôt l'on identifie les organisations en repérant les structures qui la composent (*l'approche par le statut*), tantôt l'on définit les critères qui doivent être rencontrés pour pouvoir revendiquer y appartenir (*l'approche par la*

142. Nous soulignons.

143. En dehors du cas spécifique de ces coopératives agréées, certains auteurs soutiennent que le CSA ne reflète pas adéquatement la spécificité historique des coopératives. Pour respecter cette spécificité, comme le souligne M. AYDOGDU, il conviendrait, moyennant la modification de quelques dispositions du livre 6, parmi lesquelles l'article 6:40, de ramener "la distribution de bénéfices à sa juste mesure en ce qui concerne la SC : une modalité, parmi d'autres, de l'octroi d'avantages patrimoniaux aux coopérateurs, qui n'exclut pas que ceux-ci reçoivent également, voire exclusivement, un avantage patrimonial indirect (par exemple, une ristourne)" (R. AYDOGDU, "L'Amendement : Le but lucratif d'une société coopérative : 'Lost in Translation'", *RPS-TRV*, n° 2020/3, p. 342-344, spéc. p. 344. Dans le même sens, voy. S. GARROY et X. GÉRARD, "Les impôts directs", S. GARROY, X. GÉRARD et A. SOLDAI, *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Collection Tax Institute, Limal, Anthemis, avril 2020, p. 43-167, spéc. n° 181, p. 136-137.

144. Selon cette disposition, "tout avantage patrimonial que [la société] distribue à ses actionnaires, sous quelque forme que ce soit, ne peut, à peine de nullité, excéder le taux d'intérêt fixé par le Roi en exécution de la loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la Coopération, de l'Entrepreneuriat social et de l'entreprise Agricole, appliqué au montant réellement versé par les actionnaires sur les actions".

145. Moyennant le respect, le cas échéant, de la procédure décrite aux articles 14:31 à 14:36 du CSA.

146. Voy. *supra*, n° 6. Du reste, une ASBL ne peut évidemment pas bénéficier de l'agrément pour le CNC dédié à certaines sociétés coopératives (art. 8:4 du CSA). Sur le plan fiscal, notons que des mesures spécifiques sont dédiées aux sociétés ainsi agréées : un régime spécifique associé à une première tranche de dividendes versés par une société coopérative agréée (art. 185, § 1er, du CIR 1992), l'absence de requalification d'intérêts en dividendes (art. 18, al. 8, 2^o, du CIR 1992), l'exonération de précompte mobilier en cas de partage partiel de l'avoir social ou d'acquisition d'actions propres *par* une société coopérative agréée (art. 264, al. 1er, 2^oter, du CIR 1992) et, enfin, l'application étendue du tarif réduit à l'impôt sur les sociétés (art. 215, al. 3, 1^o, 2^o et 4^o du CIR 1992).

147. Il conviendrait alors de prêter attention à l'article 184quinquies du CIR 1992, qui régit le passage de l'IPM à l'I.Soc.

148. Voy. *supra*, n° 10 et note subpaginale (49). 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 - art. 218, § 2, du CIR 1992 - ou encore la dispense de versement de précompte professionnel générale majorée - voy. SPF Finances, "FAQ - Dispense de versement du précompte professionnel - Correction salariale et Maribel social", 18 avril 2017, www.fisconetplus.be, n° 2).

finalité⁽¹⁴⁹⁾). Si le CSA fait le choix d'une approche par le statut, un choix qui n'est pas exempt de critiques⁽¹⁵⁰⁾, il conviendrait, d'une part, de réfléchir à l'opportunité de consacrer l'*approche par la finalité* en ouvrant l'accès à la reconnaissance pour toutes les formes de structures, et, d'autre part, de s'assurer que la spécificité des entreprises sociales soit bel et bien prise en considération (par des mécanismes d'*asset lock* mais également⁽¹⁵¹⁾ par des exigences relatives à la gouvernance) et garantie (par des normes contraignantes). La résolution du Parlement européen du 5 juillet 2018 et les différents critères auxquels serait conditionnée l'obtention du label européen pour les entreprises de l'économie sociale et solidaire⁽¹⁵²⁾, tout comme l'ordonnance bruxelloise relative à l'agrément et au soutien des entreprises sociales du 23 juillet 2018⁽¹⁵³⁾, pourraient offrir d'intéressantes pistes de réflexion à cet égard⁽¹⁵⁴⁾.

37. Selon le régime belge de fiscalisation des revenus, une personne morale résidant fiscalement en Belgique est nécessairement soumise à l'IPM ou à l'I.Soc. Si ces deux impôts sont très différents, il ne faut vraisemblablement pas idéaliser l'IPM ni, réciproquement, diaboliser l'I.Soc. Aussi, le sort fiscal d'une entreprise sociale est 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. Même soumises au même impôt, les entreprises sociales ne sont pas appréhendées de la même manière : pour rappel, depuis la dernière réforme de l'I.Soc., le fait qu'une entreprise sociale

emprunte une forme non sociétaire a pour conséquence que celle-ci ne peut pas se prévaloir d'un statut de PME et donc, notamment, bénéficier d'un taux d'imposition réduit sur une première tranche de ses revenus⁽¹⁵⁵⁾.

38. Nonobstant l'entrée en vigueur d'un nouveau CSA, rien ne devrait changer, sur le plan fiscal, pour les ASBL qui opéreraient exclusivement ou, le cas échéant, principalement dans un domaine privilégié ou qui auraient une activité économique manifestement peu importante au regard de leur activité principale non économique *ou* indispensable pour mener cette dernière à bien; celles-ci seraient toujours assujetties à l'IPM⁽¹⁵⁶⁾.

Pour les entreprises sociales constituées en ASBL qui envisageraient de jouir pleinement de leur liberté d'action dans la sphère économique (les nouvelles ASBL ou les ASBL existantes, moyennant une modification statutaire de leur objet ou, au plus tard, au 1er janvier 2029⁽¹⁵⁷⁾) en réalisant une activité économique exclusive, il sera certainement impossible de démontrer le caractère accessoire des opérations économiques réalisées, à tout le moins à l'aune des critères officiels consacrant l'approche de l'"accessorité-activité"⁽¹⁵⁸⁾ et peut-être plus ardu de souligner qu'elles n'opèrent pas via des méthodes industrielles ou commerciales (compte tenu de la possible confusion entre professionnalisation et perte d'identité⁽¹⁵⁹⁾). Toutefois, en pratique, une grande attention est parfois accordée à l'affectation des ressources pour

149. 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. Voy. D. STOKKINK et P. PERARD, "L'économie sociale et solidaire en Europe", note d'analyse, mai 2016 (<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), 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", B. GAZIER, J.-L. OUTIN et F. AUDIER (éd.), *L'économie sociale. Formes d'organisation et institutions. XIXe journées de l'Association d'économie sociale*, Paris, L'Harmattan, 1999, p. 5-20. Le contenu de cette contribution a été mis en ligne par le biais du site institutionnel de l'Université de Liège, et nous nous référons à ce document (disponible via le lien suivant : <http://orbi.ulg.ac.be/handle/2268/90507>) et à sa pagination, p. 4).

150. Voy. *supra*, n° 8.

151. F. PETRELLA et N. RICHEZ-BATTESTI, "Business social, entreprise sociale et E.S.S. : quelles formes de gouvernance ? entre similitudes et divergences...", D. HIEZ et E. LAVILLUNIÈRE (dir.), *Vers une théorie de l'économie sociale et solidaire*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 353-370, spéc. p. 355 (au sujet des organisations relevant de l'économie sociale et solidaire en France, les auteurs 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").

152. Recommandation n° 1 de l'annexe à la résolution du Parlement européen contenant des recommandations à la Commission relatives à un statut pour les entreprises de l'économie sociale et solidaire, 2016/2237(INL), 5 juillet 2018.

153. Ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 juillet 2018 relative à l'agrément et au soutien des entreprises sociales, *M.B.*, 18 septembre 2018. Cette ordonnance envisage tant les personnes morales de droit public que les personnes morales de droit privé qui satisfont aux principes de mise en œuvre d'un projet économique, de poursuite d'une finalité sociale et d'exercice d'une gouvernance démocratique. Chacun de ces principes est explicité ensuite par différentes caractéristiques (art. 4 à 6 pour les personnes morales de droit privé). Pour connaître les exigences détaillées relatives à chacune des caractéristiques, il convient également de consulter l'arrêté du gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 20 décembre 2018 relatif à l'agrément des entreprises sociales, *M.B.*, 9 janvier 2019.

154. Voy. aussi à cet égard A. FICI, "A European Statute for Social and Solidarity-Based Enterprise", étude demandée par le comité des affaires légales du Parlement européen et publiée par le Département des politiques pour les droits des citoyens et les affaires constitutionnelles, février 2017, p. 17-19.

155. Voy. *supra*, n° 10 et note subpaginale (49); n° 35 et note subpaginale (148).

156. Voy. *supra*, n° 28. À ce sujet, voy. aussi M. COIPEL, "Droit transitoire et entrée en vigueur pour les ASBL", M. DAVAGLE (coord.), *Le nouveau visage des ASBL après le 1er mai 2019*, Limal, Anthemis, 2019, p. 247-261, spéc. p. 260-261.

157. Voy. *supra*, n° 32.

158. Voy. *supra*, n° 33.

159. Voy. *supra*, n° 29.

décider de l'application de l'un ou l'autre impôt⁽¹⁶⁰⁾ et, toute aussi présente qu'elle pourrait être sur la scène économique, une ASBL reste vouée à la poursuite d'un but désintéressé (et, par conséquent, soumise à une certaine contrainte de non-distribution).

Tenant compte de ces différentes considérations, il est difficile de conclure qu'il faudrait s'attendre à voir davantage d'ASBL soumises à l'I.Soc. Toutefois, les différents extraits issus des travaux préparatoires de la réforme du droit des personnes morales le donnent à penser pour les ASBL qui profiteraient à pur et à plein de leur liberté d'action dans la sphère économique, une liberté qui n'est plus sujette à controverse⁽¹⁶¹⁾.

Quant aux entreprises sociales structurées sous la forme de SC agréée comme ES ou de SCES agréée, pour garantir le maintien d'un *statu quo* avec les SFS (puisqu'il est précisément question d'assurer la neutralité fiscale du CSA⁽¹⁶²⁾), et pour éviter toute insécurité juridique à cet égard, il conviendrait de consacrer officiellement que le dispositif prévu jadis pour les SFS leur est applicable *mutatis mutandis*. Ainsi, en tant que personnes morales sans but de lucre fiscal, elles pourraient avoir accès aux portes de sortie de l'I.Soc. (art. 181 et 182 du CIR 1992).

39. Une fois remis en perspective, il est permis d'observer que le régime de fiscalisation des revenus actuel, tel qu'introduit par le biais de la loi du 3 novembre 1976⁽¹⁶³⁾, a été conçu pour réguler les pratiques commerciales déloyales du secteur non lucratif (et des ASBL en particulier, qui se situaient alors hors du champ des réglementations économiques) dans un contexte qui n'est plus. Aussi, si le droit fiscal et le droit des personnes morales apparaissent ici liés, voire interdépendants, leur évolution est tout bonnement contradictoire.

Le contexte dans lequel le système "IPM/I.Soc." a pris naissance et qui le sous-tend n'existe plus. En effet, il est question ces dernières années d'un changement complet de toile de fond : l'on connaît un phénomène de relégation du droit commercial et du commerçant au profit du droit économique et de

l'entreprise. Les règles relatives au droit de l'insolvabilité (faillite et réorganisation judiciaire), aux pratiques du marché, à l'immatriculation des entreprises sont notamment touchées et les ASBL ne sont plus mises *hors jeu*. Dans ce contexte, rien n'interdit à une ASBL de réaliser toute activité économique à pur et à plein, de *jouer*, puisqu'elle est désormais soumise aux mêmes *règles du jeu*⁽¹⁶⁴⁾. Le CSA suit exactement ce mouvement en supprimant le critère relatif aux activités admises pour définir la spécialité légale des personnes morales. Certains experts préconisent d'ailleurs depuis plusieurs années l'adoption d'un tel modèle : "les sources de revenus ou les activités ne devraient pas être un point d'attention dans une perspective de régulation du secteur *non profit* (...) Il conviendrait plutôt de s'assurer que les activités de ces organisations visent à assurer un but de redistribution"⁽¹⁶⁵⁾.

Auparavant, la définition de la spécialité légale des personnes morales mobilisait des critères relatifs à l'activité et/ou à la finalité de la personne morale. Le CSA a amorcé un glissement : le critère des activités permises disparaît et les personnes morales se distinguent alors uniquement selon leur finalité. Pour l'application du système de fiscalisation des revenus, pour déterminer si l'I.Soc. ou l'IPM est applicable, l'on vérifie en premier lieu si l'entreprise sociale se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Dans ce cadre, il convient en principe d'apprécier les *activités* menées par l'entreprise. Des dérogations sont possibles - les portes de sortie (domaines privilégiés et opérations autorisées) - pour les personnes morales sans but de lucre fiscal. C'est en principe uniquement à ce stade du raisonnement que la *finalité* d'une ASBL peut être prise en compte.

Si, sous l'effet du CSA, le droit des personnes morales opère un glissement vers la prise en compte exclusive de la finalité, le droit fiscal est et reste centré sur la question de l'activité menée. L'on peut s'attendre, par conséquent, à voir se creuser un écart entre le droit des personnes morales et le régime de fiscalisation des revenus, un écart qui ne peut manquer d'étonner si l'on garde à l'esprit le fait que les dispositions fiscales ont été rédigées au milieu des années 1970

160. Voy. *supra*, n° 33 et note subpaginale (135).

161. *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3368/002, p. 4-5 : "Ce qui change par contre, c'est que le nouveau Code des sociétés et des associations autorise les ASBL à exercer des activités beaucoup plus diverses qu'aujourd'hui. Si elles sont nombreuses à tirer parti de ces nouvelles possibilités, elles seront sans doute plus nombreuses à tomber dans le champ d'application de l'impôt des sociétés. Par contre, tel ne sera pas le cas si elles continuent d'exercer les activités qu'elles exerçaient sous l'empire de l'ancien Code des sociétés".

162. Voy. la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations (*M.B.*, 10 mai 2019) et ses travaux préparatoires (voy. notamment *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3367/001, p. 3).

163. Loi du 3 novembre 1976 modifiant le Code des impôts sur les revenus, *M.B.*, 9 décembre 1976.

164. J. VANANROYE, "Le bel excès : een voorstel voor hervorming van het recht voor VZW's en stichtingen met minder regels en een strengere handhaving", *TRV*, 2015, p. 275-283, spéc. n° 3, p. 278.

165. M. BOWLER SMITH et H. OSTIK, "Taxing and Regulating Non-Profit Organizations", F. VANISTENDAEL (ed.), *Taxation of Charities*, EATLP Annual Congress Rotterdam (31 May-2 June 2012, EATLP international tax series, vol. 11, IBFD, June 2015, p. 3-44, spéc. p. 43).

pour correspondre, dans une très large mesure, à la distinction entre les sociétés et les associations⁽¹⁶⁶⁾.

Nous l'avons vu, en droit fiscal, le fait de (pouvoir) verser un dividende, même minime, suffit pour être assujéti à l'I.Soc.⁽¹⁶⁷⁾, alors que, pour le droit des personnes morales, le versement d'un dividende limité n'est pas considéré comme contraire à la finalité sociale d'une société⁽¹⁶⁸⁾. Dans un éditorial de cette *Revue*, D. VAN GERVEN a souligné que "la possibilité offerte par le Code des sociétés et des associations aux sociétés de poursuivre également un but autre que le profit ouvre les portes du capitalisme collectif"⁽¹⁶⁹⁾. L'auteur s'interroge dès lors sur les raisons qui pourraient encore sous-tendre la création d'une ASBL, puisque la société peut être dépourvue de but lucratif⁽¹⁷⁰⁾. Ainsi, toujours selon D. VAN GERVEN, "le droit devrait donc évoluer d'une division tripartite (société, association et fondation) vers une division bipartite (société et fondation). Dans cette nouvelle

constellation, la société pourrait être constituée avec ou sans but lucratif et généralement avec un objectif mixte. Le droit fiscal devrait aller de pair avec cela"⁽¹⁷¹⁾. Nous l'avons vu, le droit fiscal *de lege lata* n'est toutefois pas à même d'appréhender *d'une manière particulière* une société avec un objectif mixte. Pareille évolution exigerait un véritable 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. Un tel changement permettrait, en outre, de réconcilier droit des personnes morales et droit fiscal en posant les règles du second sur le socle du premier.

Compte tenu des développements qui précèdent, une réflexion d'ampleur visant à réformer le système de fiscalisation des revenus des entreprises sociales s'avère grandement nécessaire. Cette réflexion semble même devenue indispensable depuis l'instauration du CSA.

166. Avis rendu par la section législation du Conseil d'État n° 61.988/2 du 9 octobre 2017 sur un avant-projet de loi introduisant le Code des sociétés et associations et portant des dispositions diverses, p. 23. Voy. aussi le constat dressé par Mme DENEFF : M. DENEFF, "Le rôle économique des ASBL : le regard de Michel COIPEL face à la méthodologie du 'Grundtypus'", *Liber amicorum Michel Coipel*, Bruxelles, Kluwer, 2004, p. 561-585, spéc. n° 12, p. 567 : "le rétrécissement des activités à la lumière de l'article 1er de la loi sur les ASBL et fondations en un débat 'd'acte de commerçant ou de commerce ou non, avec ou sans but lucratif, accessoire ou non' (...) a certainement continué à produire ses effets et le fait toujours dans le contrôle des critères d'application de l'impôt sur le revenu des personnes morales ou des sociétés".

167. Voy. *supra*, n° 13.

168. Voy. *supra*, n° 5.

169. D. VAN GERVEN, "Editoriaal : Wettelijk doel anno 2020, een stap naar de afschaffing van de vereniging zonder winstoogmerk", *RPS-TRV*, n° 2020/3, p. 227-228, spéc. p. 228, traduction libre de : "De mogelijkheid die het Wetboek van vennootschappen en verenigingen biedt aan vennootschappen om ook een ander doel dan een winstdoel na te streven opent de deuren voor collectief kapitalisme".

170. *Ibid.*

171. *Ibid.*