

« trophée » : à la N-VA la réforme de l'impôt de société, au CD&V la taxation des comptes-titres, à l'Open VLD le travail semi-agoral. La Cour ayant déjà annulé la taxation des comptes-titres<sup>14</sup>, ceci représente la deuxième annulation d'un « grand compromis » à trois !

<sup>14</sup> Arrêt I38/2019 du 17 octobre 2019.

Cela dit beaucoup de la piètre qualité de certaines législations produites, ainsi d'ailleurs que de la fragilité de certains équilibres : dans cette affaire en définitive, il n'y a que la N-VA qui s'en sort !

**PIERRE GEORIS**

Secrétaire général du MOC  
Président de SYNECO

## **CONTRIBUTION À L'ÉTUDE DU RÉGIME DE FISCALITÉ DIRECTE DES ENTREPRISES SOCIALES EN BELGIQUE. UNE ILLUSTRATION DES INTERACTIONS ENTRE LE DROIT FISCAL ET LE DROIT DES PERSONNES MORALES<sup>1</sup>**

*Durant quatre années, et ce grâce à subside d'aspirant F.R.S.-FNRS, nous avons pu conduire une recherche doctorale. Celle-ci a mené à la soutenance d'une thèse intitulée: « Contribution à l'étude du régime de fiscalité directe des entreprises sociales en Belgique. Une illustration des interactions entre le droit fiscal et le droit des personnes morales ». En voici le résumé.*

C'est sur la base de deux lignes de fond, à savoir la place grandissante de l'entrepreneuriat social, d'une part, et le discours favorable à la mise en place d'un environnement réglementaire *ad hoc*, d'autre part, que la thèse est construite. En effet, les entreprises sociales constituent un phénomène économique important et d'une ampleur grandissante. L'économie sociale dans l'Union européenne représente en effet 10 % de son PIB.

Aussi, une entreprise sur quatre nouvellement créées dans l'Union est une entreprise sociale ; ce rapport est même d'un sur trois en Belgique. Par ailleurs, selon le discours officiel de certaines instances internationales telles que la Commission européenne, les entreprises sociales mériteraient certains égards vu le rôle qu'elles sont appelées à jouer dans la mise en œuvre de la stratégie européenne. A l'échelon

national, un cadre juridique qui stimule leur développement devrait être instauré.

### **Importance de la fiscalité**

L'objet central de l'étude a trait à la manière dont les revenus des entreprises sociales sont fiscalisés en droit belge. Une entreprise sociale exerce une activité économique, mais poursuit une finalité sociale, qui est de nature à questionner l'opportunité d'un régime fiscal de faveur. À suivre le discours de certaines instances internationales, dans une optique favorable à leur développement et à leur pérennité, les entreprises sociales ne devraient pas être taxées comme les entreprises « commerciales », dans la mesure où une telle charge fiscale pourrait, à long terme, menacer leur viabilité. De proche en proche, le postulat suivant est alors retenu : un cadre fiscal approprié et cohérent est une des conditions nécessaires pour favoriser l'expansion de l'entrepreneuriat social. Suivant cette logique, le régime belge de fiscalisation des revenus devrait, dès lors, assurer à l'en-

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

semble des entreprises sociales (la « cohérence ») une charge fiscale moindre par comparaison avec celle pesant sur les autres entreprises (le « caractère approprié »).

L'étude se décompose en deux parties. La première partie, généalogique, de la dissertation tend à répondre à la question : « un cadre fiscal approprié et cohérent est-il, à l'heure actuelle, garanti en droit belge ? ». La seconde partie, prospective celle-là, tend dès lors à répondre à cette question : « puisqu'un cadre fiscal approprié et cohérent n'existe pas à l'heure actuelle, pourrait-il être mis en place dans un avenir proche ou plus lointain » ?

Au terme d'un exercice de caractérisation de la notion d'entreprise sociale et sur le fondement d'une analyse approfondie du droit actuellement en vigueur, qui s'appuie sur une analyse historique, le constat de l'absence d'un cadre fiscal approprié et cohérent est établi.

Il apparaît que le cadre fiscal n'est pas cohérent en l'état. En effet, 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.

Le cadre fiscal approprié n'est pas non plus une réalité en Belgique, pour essentiellement deux raisons.

Premièrement, une entreprise sociale de droit belge est nécessairement soumise à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés. Ces deux impôts se distinguent par de multiples facteurs (la base d'imposition, le taux d'imposition et le mode de perception ; c'est ce que nous avons appelé la « diversité des paramètres »). Cette situation rend le départage entre les impôts nécessairement relatif (il est envisageable pour une situation particulière

déterminée) et donc jamais absolu (il est impossible de dire que l'impôt des personnes morales sera toujours plus avantageux que l'impôt des sociétés).

Deuxièmement, et plus fondamentalement, il n'y a pas de volonté politique portant un tel dessein. Depuis plus de quarante ans désormais, le législateur belge a adopté le système « I.P.M./I.Soc. » en vue de lutter contre la concurrence déloyale qui aurait été menée par les ASBL mixtes. Dans cette optique, une même activité menée, appelle en principe un même traitement fiscal – peu importe la finalité poursuivie et l'affectation réservée aux fonds. Ce n'est que par exception qu'il convient de tenir compte de la finalité de la personne morale, pour donner accès aux portes de sortie de l'impôt des sociétés (celles-ci sont uniquement accessibles aux « personnes morales sans but de lucre fiscal »). En pratique, et à rebours de l'architecture du système fiscal actuel, l'importance, voire la primauté, du critère de finalité est consacrée par l'administration fiscale uniquement si ce critère permet de conduire plus rapidement à l'applicabilité de l'impôt des sociétés – considéré comme moins avantageux par le législateur (c'est notamment le cas lorsque les statuts d'une personne morale permettent l'attribution d'un dividende ou dès lors qu'une ASBL octroie des rémunérations anormalement élevées). En jurisprudence et en doctrine, le critère de finalité est parfois pris en compte pour conclure à l'applicabilité de l'impôt des personnes morales – une pratique qui fait écho à un passé pas si lointain.

Vu que le cadre fiscal approprié et cohérent n'existe pas, pourrait-on le voir advenir dans un avenir proche ou plus lointain ?

## Demain ?

L'avenir proche correspond à l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations. Ce Code, dit CSA, outre son abréviation trompeuse, se trouve bien mal nommé, puisqu'il est voué à intégrer les règles relatives aux associations et sociétés, mais également aux fondations. Ce Code tend à réformer de manière substantielle le droit des personnes morales. Il s'accompagne d'une loi fiscale qui vise en principe à assurer « la neutralité sur le plan fiscal » de la réforme du droit des personnes morales. Cette neutralité ne peut être obtenue, à certains égards, qu'en modifiant les dispositions fiscales sur le fond afin, lit-on, « d'éviter toute divergence entre ces deux branches du droit » 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 ». Concernant le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales, il est soutenu que la neutralité devrait ici résulter du maintien du système « I.P.M./I.Soc. » en l'état. A court terme, l'instauration d'un cadre fiscal approprié et cohérent pour l'entrepreneuriat social n'est donc pas prévue.

## Un scénario alternatif

Deux scénarios qui pourraient contribuer, à moyen et long termes, à la mise en œuvre de ce cadre *ad hoc* sont explorés. Le premier, dans le prolongement de la réforme instaurée par le Code des sociétés et des associations, consisterait à moduler la charge fiscale selon l'affectation donnée aux revenus ; en d'autres termes, le droit fiscal se calquerait sur les évolutions du droit des personnes morales. La seconde option permettrait, en s'inspirant du système de la TVA, d'abandonner la logique du « tout ou rien » en matière d'impôt sur les revenus en prenant en compte la diversité des activités menées.

Nous avons marqué notre préférence pour la première option, vu que les entreprises sociales se distinguent moins par l'activité qu'elles exercent que par la finalité qu'elles poursuivent, et compte tenu du parallélisme qui serait ainsi établi avec l'évolution du droit des personnes morales (voy. ci-après).

Ce faisant, dans la perspective d'une mise en concordance du droit belge avec les recommandations faites au niveau international, un changement de paradigme apparaît nécessaire : ce n'est plus la réalisation de profits qui devrait déterminer le régime de fiscalisation, mais l'affectation réservée à ces profits. Les conséquences associées à ce changement de perspective sont examinées.

Par la mise en place d'un cadre fiscal approprié et cohérent, le législateur belge entendrait instaurer une différenciation fiscale. Celle-ci pourrait-elle être jugée compatible avec le principe d'égalité devant l'impôt ? Le droit belge et le droit de l'Union européenne partagent formellement une même conception du principe d'égalité devant l'impôt. C'est à travers le prisme du droit des aides d'Etat que nous avons examiné la question de savoir si l'instauration de ce cadre pourrait être jugée compatible avec le principe d'égalité, compte tenu du fait que l'appréciation du caractère discriminatoire ou non dudit cadre serait opérée en premier lieu à l'échelon européen.

Si le législateur belge dispose *a priori* d'une grande marge de manœuvre dans l'élaboration de son régime de fiscalisation des revenus, il n'en doit pas moins agir dans le respect du droit de l'Union. Ce respect est notamment vérifié par le contrôle de compatibilité des aides fiscales nouvelles avec le bon fonctionnement du marché intérieur. Seules les aides sélectives peuvent, de ce point de vue, être jugées pro-

blématiques. Il apparaît, à cet égard, que la mesure est sélective dès lors qu'elle peut être perçue comme discriminatoire. Or, la discrimination apparaît lorsque sont traitées de manière différente des situations similaires, mais également dès lors que sont traitées de manière identique des situations différentes. J'en ai ainsi conclu qu'il serait impératif de faire ressortir la spécificité du contribuable « entreprise sociale » par rapport aux autres contribuables pour franchir le cap d'un traitement fiscal fondé sur la finalité, et non sur l'activité.

#### Critère de l'activité ou de la finalité ?

Un des points d'originalité de la dissertation réside dans ce que, à l'aide d'une généalogie notamment, des évolutions quasi-croisées entre droit des personnes morales et droit fiscal sont évoquées: alors qu'au fil du temps, le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales s'est orienté vers une sanctuarisation du critère de l'activité (pour une même activité réalisée, un même impôt doit en principe être appliqué), sous l'effet du Code des sociétés et des associations, le droit des personnes morales est appelé à connaître une sanctuarisation du critère de la finalité (association, fondation et société peuvent exercer les mêmes activités, mais se distinguent désormais essentiellement selon qu'elles distribuent ou non des bénéfices à leurs membres).

Un autre aspect démontrant l'originalité de l'étude tient au fait que, en partant d'analyses techniques spécifiquement liées au traitement fiscal des entreprises sociales, sont revisitées des questions plus fondamentales comme celle de l'autonomie du droit fiscal et du rapport que ce dernier entretient avec les autres branches du droit, dont le droit des personnes morales. Par le biais de l'étude, l'hypothèse

d'une interdépendance de l'ensemble des branches du droit, plus particulièrement du droit fiscal et du droit des personnes morales, est vérifiée.

Quant à l'influence du droit des personnes morales sur le droit fiscal, il ressort de la dissertation que la préoccupation qui sous-tend le cadre fiscal actuel (le système dit « I.P.M./I.Soc. ») a trait à la lutte contre la concurrence déloyale qu'exerceraient les associations sans but lucratif (ASBL) se livrant à des activités économiques. L'exclusion des ASBL du champ des réglementations économiques (problématique extra-fiscale) fonde le régime de fiscalisation des revenus. Toutefois, le contexte dans lequel ce régime a pris naissance n'existe plus ; le constat de l'inanité du cadre fiscal est dressé par la même occasion. Concernant l'influence du droit fiscal sur le droit des personnes morales, les anciens régimes de fiscalisation des revenus des ASBL fournissent un éclairage précieux sur des controverses du droit non fiscal (comme la notion de but de lucre commercial ou encore celle d'accessoriété). Ces deux controverses issues du droit non fiscal ont vocation à disparaître, compte tenu de la nouvelle réglementation du droit des personnes morales et, plus largement, de la refonte du droit économique. Alors que le législateur, par le biais d'un *statu quo* des textes légaux, postule la neutralité fiscale de la réforme du droit des personnes morales, les effets insoupçonnés de celle-ci sont démontrés. Quant à la pertinence du système fiscal actuel, son obsolescence apparaît de manière encore plus éclatante.

**SABINE GARROY**

Docteure en droit

Assistante de recherche au Tax Institute de l'Université de Liège