

Variations autour des coopératives en Belgique : aspects fiscaux et non fiscaux, propos rétrospectifs, dynamiques actuelles et réflexions prospectives

Sabine GARROY

Chargée de cours à l'ULiège – Faculté de droit, de science politique
et de criminologie – Tax Institute

◆ TABLE DES MATIÈRES ◆

Introduction et plan	465
I. Aspects non fiscaux	466
II. Aspects fiscaux	470
III. Les liens entre le droit fiscal et le droit des personnes morales, la clé pour comprendre la logique du système I.P.M./I.Soc.	476
IV. Les liens entre le droit fiscal et le droit des personnes morales, un argument majeur pour démontrer l'obsolescence du système I.P.M./I.SOC.	480
V. Les liens entre le droit fiscal et le droit des personnes morales, une donnée à prendre en compte pour optimiser le système – <i>les «(dé-) liaisons dangereuses»</i>	482
Conclusion	485



INTRODUCTION ET PLAN

1. La société coopérative a été introduite dans notre arsenal législatif par le biais d'une loi de 1873. Son cadre juridique a toujours été très libéral si bien que des entrepreneurs, non inspirés par les idéaux coopératifs, y ont recouru pour jouir d'une grande flexibilité. Le Code des sociétés et associations de 2019 est-il vecteur de changements en la matière (I) ?

Concernant l'imposition de ses revenus, une personne morale résidente est nécessairement soumise à l'impôt des personnes morales (ci-après, I.P.M.)

ou à l'impôt des sociétés (ci-après, I.Soc.). Ces deux régimes fiscaux sont très différents. Comment les sociétés coopératives sont-elles appréhendées à l'aune du système « I.P.M./I.Soc. » (II) ?

Lorsque l'on envisage ensemble les aspects fiscaux et non fiscaux des coopératives (ou, plus largement, des personnes morales), l'interdépendance de ces différentes branches du droit ressort. Elle est, nous le verrons, la clé pour comprendre la raison d'être du système « I.P.M./I.Soc. » et le statut particulier réservé aux sociétés dans ce cadre (III).

Au vu de cette interdépendance, et compte tenu des évolutions majeures du droit des personnes morales et du droit économique, le système fiscal belge, demeuré inchangé, apparaît totalement obsolète (IV).

Demain, lors d'une prochaine réforme fiscale, le législateur belge pourrait, comme l'y encouragent certaines instances supranationales, promouvoir les coopératives, voire les entreprises sociales. Dans ce contexte, d'autres liens entre le droit fiscal et le droit non fiscal devraient nécessairement être pris en considération : les liens entre les cadres juridiques et les politiques publiques (V).

I. ASPECTS NON FISCAUX⁽¹⁾

2. Les coopératives avant le Code des sociétés et des associations. La société coopérative, forme juridique spécifique du droit belge, a été instituée par une loi du 18 mai 1873 en tant que société commerciale composée d'associés dont le nombre et les apports sont variables et dont les parts sociales sont incessibles aux tiers⁽²⁾.

Malgré plusieurs modifications, son cadre juridique est resté souple. Ainsi, certains ont adopté cette forme sans partager les idéaux coopératifs (gouvernance démocratique, réserves indivisibles, etc.); les *vraies coopératives* et les *fausses coopératives* se côtoyaient⁽³⁾. Au début des années 1960, un agrément pour les *vraies coopératives* a été créé (agrément CNC⁽⁴⁾).

Au milieu des années 1990, la société à finalité sociale avait été instaurée pour combler une lacune : l'absence d'un cadre permettant de combiner une activité commerciale à grande échelle et une finalité désintéressée⁽⁵⁾. En effet,

(1) Voy. T. TILQUIN, J.-A. DELCORDE et M. BERNAERTS, « A new paradigm for cooperative societies under the new Belgian code of companies and associations », *International Journal of Cooperative Law*, n° 3, 2020, pp. 98-121.

(2) Loi du 18 mai 1873 contenant le titre IX, livre I, du Code de commerce relatif aux sociétés, *M.B.*, 25 mai 1873.

(3) Toutefois, tant les vraies que les fausses coopératives respectaient formellement le cadre légal libéral.

(4) Loi du 20 juillet 1955, *M.B.*, 10 août 1955 et arrêté royal du 8 janvier 1962, *M.B.*, 19 janvier 1962.

(5) Loi du 13 avril 1995 modifiant les lois sur les sociétés commerciales, *M.B.*, 17 juin 1995.

d'une part, la société ne pouvait pas poursuivre un objectif désintéressé⁽⁶⁾; d'autre part, une association sans but lucratif (ci-après, ASBL) ne pouvait pas exercer une activité commerciale principale⁽⁷⁾. La société à finalité sociale, qui n'avait pas été conçue comme une *forme juridique* à part entière mais comme une *variante*, pouvait se greffer sur la plupart des sociétés à forme commerciale, y compris la société coopérative⁽⁸⁾.

L'agrément des coopératives et la variante de la société à finalité sociale étaient cumulables bien qu'ils ne soient pas nécessairement compatibles. En effet, s'il est interdit à une société à finalité sociale d'être principalement orientée vers le service à ses membres, c'est l'essence même des coopératives traditionnelles. En 2016, une dérogation avait été expressément prévue pour les coopératives à finalité sociale afin de permettre la complémentarité juridique des deux systèmes : l'objet principal de la société coopérative, si elle est à finalité sociale, ne doit pas être de fournir aux membres un avantage économique ou social, dans la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés⁽⁹⁾.

Le droit économique belge a été complètement réformé ces dernières années au terme d'un processus qui compte trois étapes : d'abord, la réforme du droit de l'insolvabilité (loi du 11 août 2017⁽¹⁰⁾); ensuite, la réforme du droit de l'entreprise (loi du 15 avril 2018 avec le démantèlement du Code de commerce⁽¹¹⁾); enfin, le Code des sociétés et des associations (loi du 23 mars 2019⁽¹²⁾).

3. Le Code des sociétés et associations – principes généraux. Le Code des sociétés et associations (ci-après, CSA) intègre les règles relatives aux sociétés, aux associations mais aussi aux fondations⁽¹³⁾. Il vise à « moderniser » le droit belge des personnes morales en suivant trois grandes orientations⁽¹⁴⁾.

Premièrement, une simplification en profondeur est recherchée. Celle-ci se manifeste à différents égards, notamment par la suppression de la distinction entre sociétés civiles et commerciales, la réduction du nombre de formes de sociétés et, *a priori*, l'intégration des sociétés, des fondations et des associations dans un code unique.

(6) En vertu de l'article 1^{er} du Code des sociétés, la société a uniquement pour but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect.

(7) En vertu de l'article 1^{er} de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes, *M.B.*, 1^{er} juillet 1921, une ASBL ne peut se livrer à des opérations industrielles ou commerciales sauf si celles-ci sont « accessoires ».

(8) Art. 1^{er}, al. 3 et 661 du Code des sociétés.

(9) Art. 1^{er}, § 8, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962.

(10) Loi du 11 août 2017 portant insertion du livre XX « Insolvabilité des entreprises », dans le Code de droit économique (...).

(11) Loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit de l'entreprise, *M.B.*, 27 avril 2018.

(12) Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 avril 2019.

(13) Ce Code abroge notamment le Code des sociétés et la loi du 27 juin 1921.

(14) *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/001, pp. 7-16.

Deuxièmement, le CSA favorise un droit plus supplétif et donc une plus grande souplesse. Le CSA tend à trouver un équilibre entre la flexibilité pour les sociétés et leurs membres, d'une part, et la protection des tiers et notamment des créanciers, d'autre part.

Troisièmement, l'adoption de nouvelles règles principalement pour faire face aux évolutions et tendances européennes, comme la mobilité croissante des entreprises, est encouragée. La Belgique recourait au critère du siège réel afin d'identifier le droit national qui régissait l'existence et le fonctionnement d'une personne morale (la *lex societatis*). Compte tenu de ce choix, la jurisprudence européenne entraînait des effets indésirables car « une société belge ayant son siège réel en Belgique ne pouvait pas émigrer à l'étranger sans changer de nationalité, alors qu'une société d'un pays qui applique la théorie de l'incorporation⁽¹⁵⁾ pouvait [im]migrer en Belgique tout en conservant sa nationalité »⁽¹⁶⁾. La Belgique retient désormais le critère du siège statutaire, optant ainsi pour la théorie de l'incorporation.

4. Le CSA et les sociétés coopératives. Compte tenu de l'objectif sous-tendant la réforme (offrir un nouveau produit législatif attractif sur le marché des normes juridiques, un droit simplifié, flexible et exportable⁽¹⁷⁾), il était initialement envisagé de supprimer la société coopérative⁽¹⁸⁾. Ne disposant plus d'un cadre spécifique, les principes coopératifs auraient pu être consacrés, grâce à une liberté statutaire accrue, au départ d'une autre forme juridique : la société à responsabilité limitée (ci-après, SRL)⁽¹⁹⁾. La structure de la société coopérative a finalement été conservée.

⁽¹⁵⁾ La théorie de l'incorporation consiste à appliquer à la société la loi du lieu où les formalités de constitution ont été accomplies. Voy. notamment à ce sujet : T. TILQUIN, « L'incorporation comme facteur de rattachement de la *lex societatis* », *R.P.S.*, 1998, pp. 5-56, spéc. n° 6, pp. 13-14 ; S. GILCART, « À propos des associations, de leur siège social et de la loi applicable », *R.G.D.C.*, 2000, pp. 199-232, spéc. n° 8, p. 208 ; P. WAUTELET, « Quelques réflexions sur la *lex societatis* dans le Code de droit international privé », *R.P.S.*, 2006, pp. 5-56.

⁽¹⁶⁾ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3119/011, p. 12.

⁽¹⁷⁾ La réforme du droit belge des personnes morales s'inscrit 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, pp. 64 et 66). Voy. aussi R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'État (partie 1) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2018/8, pp. 669-704, spéc. n° 49, p. 696 et les références de la note subpaginale (174).

⁽¹⁸⁾ Voy. O. CAPRASSE et M. WYCKAERT, « Limitation du nombre de sociétés : Qu'en est-il des sociétés de capitaux (SA, SPRL, SCRL) ? », in Centre belge de droit des sociétés (éd.), *La modernisation du droit des sociétés / De modernisering van het vennootschapsrecht*, Bruxelles, Larcier, pp. 63-87, spéc. pp. 64, 72 et 73.

⁽¹⁹⁾ Il est à noter qu'en 1873, avant d'opter pour la consécration d'une forme juridique coopérative, certains soutenaient que rien n'empêchait l'insertion de règles coopératives dans les statuts des formes existantes de sociétés commerciales.

Comme le soulignent MM. Tilquin, Delcorde et Bernaerts, «l'élément principal de la réforme du régime juridique des sociétés coopératives en Belgique est certainement la nouvelle définition de ces sociétés»⁽²⁰⁾. Cette définition s'inspire de la définition de la société coopérative européenne (règlement n° 1435/2003)⁽²¹⁾. Des adaptations ont été prévues afin de couvrir les évolutions connues par le mouvement coopératif au cours des vingt dernières années, notamment le recours aux coopératives pour des projets orientés vers l'intérêt général⁽²²⁾. Les autres dispositions du règlement n° 1435/2003, qui découlent des principes de l'Alliance coopérative internationale (réserves indivisibles, recherche d'un bénéfice limité, distribution désintéressée des actifs nets, etc.) ne se retrouvent pas dans le CSA. Si ces principes sont évoqués dans les travaux préparatoires⁽²³⁾, le texte légal précise uniquement que «l'objet coopératif et les valeurs de la société coopérative sont décrits dans les statuts et, le cas échéant, complétés par une explication plus détaillée dans un règlement intérieur ou une charte»⁽²⁴⁾.

Avant l'adoption de l'amendement n° 542, seuls treize articles étaient spécifiques au cadre juridique des sociétés coopératives. Pour le reste, sauf dérogations, le régime juridique de la société coopérative était similaire à celui de la SRL auquel le CSA renvoyait⁽²⁵⁾. *In fine*, les sociétés coopératives disposent dans leur propre livre – le livre 6 – de toutes les dispositions les concernant spécifiquement. Pour de nombreuses dispositions, remarquons toutefois que les textes relatifs à la SRL (figurant dans le livre 5) ont été recopiés dans le livre 6 sans tenir compte de la spécificité de la coopérative⁽²⁶⁾. Ainsi, par exemple, alors que le principe de démocratie économique «un homme, une voix» était promu – certes de manière supplétive – dans le modèle initial, c'est la règle «une part, une voix» qui est retenue par défaut⁽²⁷⁾.

5. CSA et agréments spécifiques aux coopératives. Dans le CSA, l'agrément des coopératives (agrément CNC)⁽²⁸⁾ est conservé⁽²⁹⁾. La société doit alors ajouter à la dénomination de sa forme légale le terme «agrée» (en abrégé «SC agréée»).

Il existe même un nouvel agrément: l'agrément comme entreprise sociale⁽³⁰⁾. Cet agrément est destiné à compenser la disparition de la variante

(20) T. TILQUIN, J.-A. DELCORDE et M. BERNAERTS, *op. cit.*, p. 120.

(21) Règlement (CE) n° 1435/2003 du Conseil du 22 juillet 2003 relatif au statut de la société coopérative européenne (SEC), *J.O.U.E.*, L 207, 18 août 2003.

(22) *Voy. Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3119/015, p. 106.

(23) *Voy. par exemple Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3119/021, p. 65.

(24) Art. 6:1, § 4, du CSA.

(25) *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3119/015.

(26) Comme le souligne M. Aydogdu, à divers égards, l'idéal coopératif fût perdu dans l'opération de «translation» (R. AYDOGDU, «L'Amendement: Le but lucratif d'une société coopérative: 'Lost in Translation'», *R.P.S.-T.R.V.*, 2020/3, pp. 342-344, spéc. p. 342).

(27) Art. 6:41 du CSA.

(28) *Voy. supra*, n° 2.

(29) Art. 8:4 du CSA.

(30) Art. 8:5 du CSA.

de la société à finalité sociale⁽³¹⁾. En effet, le vide qu'elle était censée combler a disparu : sous l'empire du CSA, une ASBL peut exercer une activité économique⁽³²⁾ et une société peut poursuivre un but désintéressé⁽³³⁾. Cet agrément « comme entreprise sociale » est, contrairement au système préexistant, uniquement réservé aux sociétés coopératives. Une fois agréées, elles sont qualifiées de sociétés coopératives agréées comme entreprise sociale (en abrégé « SC agréées comme ES »).

Les deux agréments peuvent être cumulés avec, à la clé, une appellation spécifique pour la société coopérative concernée : société coopérative agréée entreprise sociale (en abrégé « SCES agréée »)⁽³⁴⁾.

Les exigences auxquelles une société coopérative doit répondre lorsqu'elle sollicite un agrément comme entreprise sociale sont similaires à celles de la société coopérative agréée, sauf en ce qui concerne le but principal poursuivi, d'une part, et l'affectation du boni de liquidation, d'autre part. Le but principal d'une société coopérative agréée doit être tourné vers la satisfaction des besoins des membres⁽³⁵⁾ alors que l'objet principal d'une société coopérative agréée comme entreprise sociale doit être de générer, dans l'intérêt général, un impact sociétal positif pour l'homme, l'environnement ou la société⁽³⁶⁾. Pour la société coopérative agréée, les statuts peuvent prévoir que le boni de liquidation sera « affecté à des activités économiques ou sociales qu'elle entend promouvoir »⁽³⁷⁾. Pour la société coopérative agréée comme entreprise sociale, le boni de liquidation doit nécessairement recevoir « une affectation qui correspond le plus possible à son objet comme entreprise sociale agréée »⁽³⁸⁾. Cette seconde distinction ne doit pas être négligée du point de vue fiscal⁽³⁹⁾.

II. ASPECTS FISCAUX

6. Régime fiscal applicable aux personnes morales résidentes : impôt des personnes morales ou impôt des sociétés. En matière d'imposition des revenus,

⁽³¹⁾ Voy. *supra*, n° 2.

⁽³²⁾ Voy. *infra*, n° 17.

⁽³³⁾ Voy. *infra*, n° 18.

⁽³⁴⁾ Art. 8:5, § 2, du CSA. Si l'on ne recourt pas à l'abréviation (SCES agréée), 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 H. Culot et N. 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 », *op. cit.*, p. 27).

⁽³⁵⁾ Art. 8:4, al. 1, du CSA.

⁽³⁶⁾ Art. 8:5, § 1^{er}, 1^o, du CSA.

⁽³⁷⁾ Art. 8:4, al. 4, du CSA.

⁽³⁸⁾ Art. 8:5, § 1^{er}, 3^o, du CSA.

⁽³⁹⁾ Voy. *infra*, n° 6.

une personne morale qui a son siège réel⁽⁴⁰⁾ en Belgique est nécessairement soumise à l'I.Soc. ou⁽⁴¹⁾ à l'I.P.M.

De manière à déterminer l'impôt sur les revenus applicable, le raisonnement à appliquer se décline tout au plus en trois étapes⁽⁴²⁾.

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

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

Étape 2 : si tel est bien le cas (1.b), si la personne morale ne poursuit pas un but lucratif, agit-elle principalement ou exclusivement dans un « domaine privilégié » (art. 181 du Code des impôts sur les revenus – par exemple les unions professionnelles, l'aide aux familles, l'enseignement, les foires ou expositions) ?

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

Étape 3 : dans le cas contraire (2.b), cette personne morale sans but lucratif se cantonne-t-elle à la réalisation d'« opérations autorisées » (art. 182 du Code des impôts sur les revenus – par exemple en ne réalisant que des opérations économiques accessoires ou en s'abstenant de recourir à des méthodes industrielles ou commerciales) ?

- a. dans l'affirmative, l'I.P.M. s'appliquera ;
- b. dans le cas contraire, c'est l'I.Soc. qui sera d'application.

Le raisonnement compte « tout au plus » trois étapes, car seule l'ASBL ou une *autre personne morale qui ne poursuit pas un but lucratif* a accès aux trois étapes du raisonnement. Si la personne morale poursuit un but lucratif, le raisonnement par étapes n'a plus lieu d'être : pour départager l'I.Soc. de l'I.P.M.,

⁽⁴⁰⁾ La théorie du siège réel reste d'application sur le plan fiscal.

⁽⁴¹⁾ 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, pp. 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 M^{me} Tilmans, Chambre, 2005-2006, *Bulletin des Questions et Réponses*, 13 mars 2006, n° 112, p. 21091 dans laquelle il est observé que «l'assujettissement 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».

⁽⁴²⁾ Art. 2, 179, 181, 182 et 220 du C.I.R. 1992. Pour une analyse détaillée de ces dispositions, voy. notamment S. GARROY, X. GÉRARD et A. SOLDAT, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, Limal, Anthemis, 2020 (Titre II).

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⁽⁴³⁾.

Selon le commentaire administratif, lorsqu'il ressort de l'analyse des statuts d'une société de droit belge qu'elle n'a pas été constituée en vue d'exercer une activité professionnelle lucrative et qu'il s'avère qu'en réalité elle ne se livre pas à des opérations de caractère lucratif, la société ne doit pas être soumise à l'I.Soc. (l'I.P.M. est donc applicable). Cependant, une société est 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⁽⁴⁴⁾.

Une personne morale est considérée comme une « personne morale qui ne poursuit pas un but lucratif » lorsqu'elle ne cherche pas à accorder, directement ou indirectement, un gain matériel, immédiat ou différé, à ses actionnaires ou associés⁽⁴⁵⁾. En pratique, pour pouvoir prétendre au statut de « personne morale qui ne poursuit pas un but lucratif », il faut prévoir dans les statuts une clause interdisant la distribution d'un dividende. En outre, le boni de liquidation doit également recevoir une affectation désintéressée particulière⁽⁴⁶⁾.

7. Application aux sociétés coopératives. Selon l'article 6:40 du CSA, chaque action d'une société coopérative « participe au bénéfice ou au boni de liquidation »⁽⁴⁷⁾. La société coopérative a donc, *de lege lata*, nécessairement le statut de personne morale poursuivant un but lucratif⁽⁴⁸⁾. Si la coopérative n'a pas prévu dans ses statuts une disposition interdisant la distribution d'un dividende, elle est, de plus, automatiquement soumise à l'I.Soc.⁽⁴⁹⁾.

8. Application aux sociétés coopératives agréées (comme)⁽⁵⁰⁾ entreprise sociale. Pour les sociétés coopératives agréées (comme) entreprise sociale, il nous semble possible de tenir un raisonnement différent au terme duquel les actions de la coopérative, à défaut de pouvoir participer au solde de liquidation⁽⁵¹⁾, ne devraient pas nécessairement participer au bénéfice (bien que

⁽⁴³⁾ Art. 181 et 182, *a contrario*, du C.I.R. 1992.

⁽⁴⁴⁾ Com.I.R., n° 179/18, circulaire du 4 avril 2016, n° 10/2016 (Ci.700.544), n° 15.

⁽⁴⁵⁾ Com.I.R., n° 179/12 *a contrario*.

⁽⁴⁶⁾ Pour autant que ces deux conditions soient remplies, les sociétés à finalité sociale pouvaient être qualifiées de personnes morales sans but lucratif. Il en va de même pour les intercommunales selon diverses décisions rendues par le service des décisions anticipées (voy., pour un exemple, décision anticipée n° 2015.453 du 17 mars 2016).

⁽⁴⁷⁾ L'article 6:40 précise par ailleurs que « sauf disposition statutaire contraire, chaque action donne droit à une part égale du bénéfice *et* du solde de liquidation ».

⁽⁴⁸⁾ Conformément à l'article 8:5, § 1^{er}, 3^o, du CSA. Voy. *supra*, n° 6.

⁽⁴⁹⁾ *Ibid.*

⁽⁵⁰⁾ En effet, cumulant l'agrément en tant que coopérative (agrément CNC) et l'agrément comme entreprise sociale, la société coopérative agréée entreprise sociale (SCES agréée), est également visée.

⁽⁵¹⁾ Voy. *supra*, n° 5.

l'article 6:40 du CSA le leur impose). En effet, l'article 8:5, § 1^{er}, 2^o, du CSA prévoit un maximum de ce que la SC agréée comme ES peut distribuer, notamment, sous la forme d'un dividende (en l'occurrence un taux de 6%⁽⁵²⁾). Cette disposition prévoit un plafond que la SC agréée comme ES respecte bel et bien si elle ne distribue aucun dividende. Compte tenu de l'adage *lex specialis generali derogant*, l'article 8:5 du CSA (disposition spécifique à la SC agréée comme ES), doit prévaloir sur l'article 6:40 (disposition applicable aux sociétés coopératives).

En synthèse, moyennant une clause statutaire d'interdiction de distribution de dividendes, une SC agréée comme ES devrait être qualifiée de personne morale sans but lucratif et pourrait donc invoquer le bénéfice des articles 181 et 182 du C.I.R. 1992 pour revendiquer son assujettissement à l'impôt des personnes morales.

À l'exception de l'éventuel statut de « personne morale qui ne poursuit pas un but lucratif »⁽⁵³⁾, aucune mesure fiscale spécifique n'est prévue pour les sociétés coopératives agréées (comme) entreprise sociale (SC agréées comme ES)⁽⁵⁴⁾.

9. I.P.M. versus I.Soc. L'I.P.M. et l'I.Soc. se distinguent par de multiples facteurs : la base d'imposition, le taux d'imposition et le mode de perception.

L'I.Soc. est prélevé sur tous les bénéfices nets (revenus actifs et passifs ; y compris les cotisations de membres, les dons et les subventions)⁽⁵⁵⁾. L'I.P.M. est calculé sur un certain nombre de revenus énumérés aux articles 221 à 224 du Code des impôts sur les revenus (ci-après, C.I.R. 1992). Il s'agit principalement de certains revenus passifs, principalement de source mobilière et immobilière. Dès lors, tout revenu qui n'est pas repris dans ces dispositions échappe à l'impôt. Il en va ainsi des cotisations, dons, subventions mais aussi des recettes d'activités économiques⁽⁵⁶⁾.

⁽⁵²⁾ Ce plafond est précisé dans l'arrêté royal du 8 janvier 1962 fixant les conditions d'agrément des groupements de sociétés coopératives et des sociétés coopératives, M.B., 19 janvier 1962. Il équivaut à 6% de la valeur nominale des parts sociales après retenue du précompte mobilier (art. 1, § 1^{er}, 5^o).

⁽⁵³⁾ Ce statut conditionne pour rappel l'accès aux articles 181 et 182 du C.I.R. 1992. Si les conditions d'application de ces dispositions ne sont pas remplies, la société concernée sera assujettie à l'I.Soc. Toutefois, son statut de « personne morale sans but lucratif » ne sera pas à négliger dans ce cadre car la notion de frais professionnels déductibles sera interprétée à la lumière de l'objet de la société (Com.I.R., n^o 183/43).

⁽⁵⁴⁾ Si elles sont soumises à l'I.Soc., les SCES agréées bénéficient, en raison de l'agrément CNC, de quelques mesures spécifiques (voy. *infra*, n^o 11).

⁽⁵⁵⁾ Art. 183 du C.I.R. 1992.

⁽⁵⁶⁾ Cette spécificité s'explique historiquement. Quand les ASBL se voient reconnaître la personnalité juridique en 1921, leurs revenus sont taxés par le système des impôts cédulaires (taxe foncière, taxe mobilière et taxe professionnelle). Si les revenus mobiliers et immobiliers sont effectivement soumis aux taxes mobilière et immobilière, les ASBL se situent hors du champ de la taxe professionnelle à défaut d'esprit de lucre, condition essentielle d'application de ladite taxe. Lors de la réforme de 1962, le législateur a remplacé le système cédulaire par un système d'imposition globale. L'impôt des personnes morales est toutefois resté en marge de cette globalisation. Cet impôt

De multiples *taux d'imposition* sont pratiqués à l'I.P.M., un pour chaque élément taxable⁽⁵⁷⁾. On a toujours eu coutume de dire que ces taux étaient généralement inférieurs au taux de principe de l'I.Soc. La réforme de l'I.Soc. de 2017 peut conduire à tempérer, voire à reconsidérer ce constat. Sous la pression de la concurrence internationale, le législateur belge a révisé le régime de l'I.Soc., en diminuant son taux (tout en en élargissant la base pour garantir la neutralité budgétaire de l'ensemble)⁽⁵⁸⁾. 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 sociétés⁽⁵⁹⁾ à concurrence d'une première tranche de revenus de 100.000 euros⁽⁶⁰⁾.

À l'impôt des sociétés, le précompte mobilier est imputable et, le cas échéant, récupérable. En matière d'I.P.M., chaque élément imposable est soumis à un régime fiscal distinct, de sorte que l'imputation du précompte mobilier (et son éventuelle récupération) est exclue⁽⁶¹⁾. Par conséquent, le mode de prélèvement de l'I.P.M. présente un inconvénient majeur par rapport à l'I.Soc.

Compte tenu de leurs caractéristiques, l'I.P.M. peut parfois être plus lourd que l'I.Soc.⁽⁶²⁾. Il n'est pas possible de déterminer dans l'absolu lequel de ces deux impôts est le vecteur de la charge fiscale la plus importante. La comparaison est uniquement possible *au cas par cas*.

10. Mesures spécifiques aux coopératives soumises à l'impôt sur les sociétés. Les ristournes sont généralement soumises au régime applicable aux différents types de rabais (remises commerciales, avoirs, ristournes de fin d'année, etc.) accordés par les sociétés commerciales et industrielles : il s'agit de frais professionnels déductibles s'ils sont adéquatement justifiés⁽⁶³⁾. Lorsque le remboursement n'est pas déterminé en proportion des achats ou des ventes personnelles, mais en proportion de la participation au capital, il doit être imposé comme un élément du bénéfice de la société. Pour les coopératives de consommation en particulier, une nuance doit être faite entre les membres et les non-membres pour les remboursements accordés après la clôture des comptes. Tous

conserve une nature analytique en associant des impositions distinctes à différentes espèces de revenus. À ce sujet, voy. S. GARROY, *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*, Manuscrit de thèse, 2019 (<https://orbi.uliege.be/handle/2268/239298>); M. DE WOLF, «Fiscalité des revenus des associations personnalisées et des fondations», in E.-J. NAVEZ (coord.), *La fiscalité des revenus en pratique*, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 689-714, spéc. pp. 690-691.

⁽⁵⁷⁾ Art. 225 et 226 du C.I.R. 1992. Cette spécificité trouve également son origine dans l'histoire (cf. note subpaginale précédente).

⁽⁵⁸⁾ Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *M.B.*, 29 décembre 2017.

⁽⁵⁹⁾ Au sens de l'article 1:24, §§ 1^{er}-6, du CSA.

⁽⁶⁰⁾ Art. 215, al. 2, du C.I.R. 1992.

⁽⁶¹⁾ Art. 293 du C.I.R. 1992.

⁽⁶²⁾ Voy. notamment T. AFSCHRIFT, «Les a.s.b.l. exerçant une activité économique et le droit fiscal», *op. cit.*, n° 16, p. 453; T. AFSCHRIFT et M. DAUBE, *op. cit.*, p. 224; M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, *op. cit.*, n° 1629, p. 115; H. LOUVEAUX, *op. cit.*, p. 8.

⁽⁶³⁾ Voy. notamment art. 49 et 183 du C.I.R. 1992.

les remboursements accordés aux non-membres sont imposables. En revanche, les remboursements aux membres ne sont imposables que s'ils ne proviennent pas de leurs propres achats⁽⁶⁴⁾.

11. Mesures spécifiques aux coopératives agréées (agrément CNC) soumises à l'impôt sur les sociétés. Quatre mesures fiscales spécifiques concernent les sociétés coopératives agréées⁽⁶⁵⁾ soumises à l'I.Soc. :

- 1) exonération d'une première tranche de 200 euros de dividendes distribués à des personnes physiques alors que les dividendes distribués sont en principe imposables pour la société distributrice⁽⁶⁶⁾ ;
- 2) absence de requalification des intérêts (déductibles) en dividendes (non déductibles)⁽⁶⁷⁾ ;
- 3) exonération du précompte mobilier en cas de partage partiel de l'actif social ou d'acquisition de parts propres⁽⁶⁸⁾ ;
- 4) application étendue du taux réduit pour les petites coopératives (plusieurs exceptions au bénéfice du taux réduit ne leur sont pas applicables)⁽⁶⁹⁾.

Il n'y a pas de mesure fiscale spécifique pour les sociétés coopératives agréées comme entreprise sociale soumises à l'I.Soc.

12. «Neutralité fiscale» du CSA. Une loi du 17 mars 2019 vise à assurer la «neutralité fiscale» du CSA⁽⁷⁰⁾. Si diverses adaptations ont été envisagées pour tenir compte, notamment, de la consécration de la théorie de l'incorporation⁽⁷¹⁾ ou encore de la disparition de la notion de capital social dans la plupart des sociétés, les règles de départage entre l'I.P.M. et l'I.Soc. ont été maintenues en l'état.

⁽⁶⁴⁾ Art. 189 du C.I.R. 1992 et Com.I.R., nos 189/6, 189/10 et 189/11.

⁽⁶⁵⁾ Voy. *supra*, n° 2. Les SCES agréées, cumulant l'agrément en tant que coopérative (agrément CNC) et l'agrément comme entreprise sociale, sont également visées (voy. *supra*, n° 5).

⁽⁶⁶⁾ Art. 185, § 1^{er}, 1^o, du C.I.R. 1992. Le bénéfice taxable à l'impôt des sociétés correspond en effet à la notion de bénéfice avant répartition (report, mise en réserve ou distribution).

⁽⁶⁷⁾ Art. 18, al. 8, du C.I.R. 1992. La justification de l'inclusion de cette exception dans le C.I.R. 1992 est que ces sociétés, conformément à l'esprit coopératif, comptent traditionnellement sur leurs membres plutôt que sur des tiers pour réunir les capitaux nécessaires à leur fonctionnement et que cette mesure fiscale entrave une source essentielle de leur financement.

⁽⁶⁸⁾ Art. 264, al. 1^{er}, 2^o*ter*, du C.I.R. 1992. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, n° 1918/1, p. 29 : «l'associé d'une société coopérative agréée se trouve dans une situation particulière : s'il souhaite réaliser ses parts sociales, il ne peut pas facilement les céder et réaliser une plus-value sur parts sociales en principe exonérée d'impôt. En effet, les parts sociales d'une telle société ne sont pas librement négociables. Un actionnaire n'a pas d'autre possibilité de disposer de ses actions que par démission ou rachat. Une telle opération est considérée fiscalement soit comme un partage partiel du patrimoine social, soit comme une acquisition de parts propres».

⁽⁶⁹⁾ Art. 215, al. 3, 1^o, 2^o, 4^o, du C.I.R. 1992.

⁽⁷⁰⁾ Loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

⁽⁷¹⁾ Voy. *supra*, n° 3.

III. LES LIENS ENTRE LE DROIT FISCAL ET LE DROIT DES PERSONNES MORALES, LA CLÉ POUR COMPRENDRE LA LOGIQUE DU SYSTÈME I.P.M./I.SOC.

13. **Plan.** En 1968, le Procureur général Krings avait souligné le caractère «second» du droit fiscal par rapport au droit privé. Sauf indication en sens contraire dans la loi fiscale, il faut, pour son application et pour son interprétation, recourir aux définitions qui ont cours en droit privé lorsque le législateur fiscal se réfère à des concepts ou institutions importés de ce droit. Ce n'est pas tant la dépendance ou, le cas échéant, l'indépendance du droit fiscal qui avait interpellé Ernest Krings, mais plutôt, les jeux d'influence réciproques entre les diverses branches du droit⁽⁷²⁾. L'étude des origines du système de fiscalisation des revenus des personnes morales, outre sa meilleure compréhension, permet de vérifier l'hypothèse de l'interdépendance des branches du droit dans ce cadre : si les anciens régimes fiscaux applicables aux ASBL apportent un éclairage précieux sur d'anciennes controverses de droit non fiscal (comme les notions de but de lucre commercial⁽⁷³⁾ ou de caractère accessoire⁽⁷⁴⁾), l'influence de principe du droit non fiscal ne peut être négligée pour comprendre le cadre fiscal contemporain : d'une part, le système «I.P.M./I.Soc.» a été mis en œuvre pour réguler l'activité économique des «ASBL mixtes» (a); d'autre part, l'assujettissement automatique des sociétés à l'I.Soc. découle du concept de société traditionnelle auquel la société coopérative est assimilée malgré sa nature (b).

14. (a) **Régulation des «ASBL mixtes» par le biais du système d'imposition des revenus dans les années 1970.** Le système actuel «I.P.M./I.Soc.» a été introduit au milieu des années 1970 essentiellement pour réformer le traitement fiscal des «ASBL mixtes», c'est-à-dire celles qui exercent une activité économique tout en affectant les revenus à la réalisation de leur objectif désintéressé. Ce qui apparaît problématique en 1976, c'est le fait qu'une ASBL puisse agir dans le domaine économique en échappant aux conséquences attachées à la commercialité, ce qui porterait atteinte à la concurrence loyale sur le marché. Au départ de cette préoccupation, relative à la manière dont le *groupement doit se comporter sur le marché*, l'on peut compter deux débordements.

Le premier débordement consiste en ce que la spécialité légale, alors qu'elle permet de définir le champ d'action d'une personne morale et, en l'espèce, de déterminer si une ASBL *peut agir sur le marché* économique, devient un premier instrument de lutte contre la concurrence fiscale déloyale. Il faut

⁽⁷²⁾ Concernant l'interdépendance des branches du droit, voy. E. KRINGS, «Les lacunes en droit fiscal», in C. PERELMAN (éd.), *Le problème des lacunes en droit*, Bruxelles, Bruylant, 1968, pp. 463-488, spéc. p. 481; G. VEDEL, Préface, in P. BERN, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Paris, L.G.D.J., 1972, p. I

⁽⁷³⁾ Voy. note subpaginale (75).

⁽⁷⁴⁾ Voy. note subpaginale (76).

dire que la spécialité légale de l'ASBL n'est, pour l'heure, pas tout à fait neutre vis-à-vis de la réglementation des pratiques puisque, de ses contours, découle le rejet de l'ASBL du champ de la commercialité et, de la qualité de commerçant, dépend l'application des règles relatives à la préservation d'une concurrence loyale⁽⁷⁵⁾. Pour restreindre l'atteinte à la saine concurrence entre entreprises, il convient selon certains que la possibilité pour une ASBL d'agir sur le marché soit la plus marginale possible^{(76),(77)}.

Le second débordement consiste en ce que le régime de fiscalisation des revenus devient un instrument par lequel l'État entend, d'une certaine manière, réguler l'*activité économique* des ASBL. À l'instar de la spécialité légale des personnes morales, le régime de fiscalisation des revenus, ou plus généralement l'impôt, n'a pas pour *objectif premier* de contrôler le comportement des opérateurs sur le marché; l'impôt assure une fonction principalement budgétaire en assurant une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réali-

⁽⁷⁵⁾ Il y avait un consensus sur le fait que l'ASBL ne pouvait être commerçante, mais des variations concernant les motifs qui justifiaient son exclusion du champ de la commercialité. Ainsi, les partisans de la conception subjective du but de lucre commercial considèrent qu'une ASBL ne peut réaliser qu'une activité de caractère commercial et non de nature commerciale, vu qu'une ASBL ne vise pas à s'enrichir (notamment M. COIPEL, M. DAVAGLE et V. SEPULCHRE, *op. cit.*, n° 109, p. 280). D'autres auteurs considèrent qu'une ASBL dont l'objet décrit dans leurs statuts est conforme à la loi, ne pouvait pas réaliser des activités commerciales à titre principal ou même à titre d'appoint, et ne pouvait pas avoir la qualité de commerçant (D. PASTEGER, «ASBL et activités commerciales: le fil d'Ariane», *op. cit.*, pp. 51 et s.). En effet, sous l'empire de la loi de 1921, une ASBL ne peut se livrer qu'à des opérations commerciales accessoires.

⁽⁷⁶⁾ En vertu de la loi du 27 juin 1921, une ASBL ne pouvait pas se livrer à des activités commerciales sauf si celles-ci étaient accessoires. Comment interpréter le caractère accessoire? 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 sont issus devaient être affectés à la réalisation de ce but («accessoriété-activité»). 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 le but désintéressé; seule la condition d'affectation devait donc être vérifiée («accessoriété-finalité»). Comme les ASBL qui agissent sur le marché n'ont pas à respecter les mêmes règles que les autres opérateurs économiques, il convient de les priver autant que faire se peut d'agir sur le marché. Tel est le raisonnement tenu par les partisans de l'«accessoriété-activité».

⁽⁷⁷⁾ Pour une critique de cette approche, voy. par exemple: M. COIPEL et M. DELVAUX, «À quelles conditions une ASBL peut-elle exercer des activités commerciales à titre principal?», *J.D.S.C.*, 2008, pp. 20-23, spéc. p. 22. Dans leur article consacré à la taxation et à la régulation du secteur *non profit* («Taxing and Regulating Non-Profit Organizations», in F. VANISTENDAEL (éd.), *Taxation of Charities*, EATLP Annual Congress Rotterdam (31 May-2 June 2012, EATLP international tax series, vol. 11, IBFD, June 2015, pp. 3-44) notons que M. Bowler Smith et M^{me} Ostik soutiennent que toute affirmation selon laquelle la politique gouvernementale devrait être guidée par les sources de revenu est erronée (p. 16) et que la réglementation du secteur sans but lucratif exige, au contraire, que l'on se concentre sur l'objectif principal du secteur, c'est-à-dire maximiser son impact distributif. Cela n'implique pas de mettre l'accent sur les activités, les moyens ou les *inputs* du secteur (p. 21).

sation de la politique socioéconomique d'un État⁽⁷⁸⁾. Toutefois, il peut également assumer des fonctions extrabudgétaires en encourageant ou, au contraire, en dissuadant certains comportements (l'on parle alors d'interventionnisme fiscal)⁽⁷⁹⁾. De ce point de vue, avant 1976 et à la lumière d'une étude historique, le régime de fiscalisation des revenus des personnes morales était conçu pour ne pas grever d'impôt les ressources d'activités destinées à la poursuite d'un but désintéressé. En 1976⁽⁸⁰⁾ par contre, et comme en témoignent très clairement les travaux préparatoires de l'époque, le législateur a voulu marquer une rupture nette et donner un signal clair : pour de mêmes activités économiques réalisées, un même impôt – en l'occurrence l'I.Soc. – doit être prélevé. Le système de fiscalisation des revenus devient désormais un instrument de lutte contre la concurrence déloyale qui serait menée par les ASBL à l'encontre des sociétés commerciales⁽⁸¹⁾. Pour assurer ce qui est revendiqué comme une « saine concurrence » entre les groupements, l'attention du législateur est dorénavant focalisée sur la dimension économique d'une ASBL – sur l'activité qu'elle réalise – et la finalité reste en marge du système. Nous avons assisté à une *sanctuarisation de l'activité* dans le système de fiscalisation des revenus des personnes morales.

15. (b) **Concept de société, justification de son régime de taxation des revenus.** Il ressort de divers extraits du commentaire administratif que l'I.Soc. est considéré comme un « impôt naturel » pour les sociétés, celles-ci étant constituées pour exercer une activité lucrative. L'hypothèse dans laquelle la société ne réalise pas d'opérations lucratives (auquel cas elle ne devrait pas être soumise à l'I.Soc.) est formellement (et théoriquement) stipulée. Cependant, pour rappel, lorsqu'une société distribue un dividende, quel qu'en soit le montant, ou lorsque la faculté d'une distribution de bénéfices est simplement prévue dans

⁽⁷⁸⁾ Voy. notamment : M. BOWLER SMITH et H. OSTIK, *op. cit.*, pp. 36-37 : « *Regulation is about constraining behaviour. While it is accepted that tax law affects the behaviour of individuals and so may have an intended or unintended regulatory effect, the primary purpose of tax law is raising revenue. There is a potential conflict where a tax seeks to discourage certain behaviour and, by so doing, reduces the amount of revenue raised* ».

⁽⁷⁹⁾ L'on retrouve ces deux types de fonctions exprimées dans un considérant récurrent des arrêts fiscaux rendus par la Cour constitutionnelle ces dernières années (par exemple, voy. C. const., 24 mars 2016, n° 49/2016, B.8.2. ; C. const., 9 juin 2016, n° 90/2016, B.6. ; n° 162/2014, B.5. ; C. const., 5 mars 2015, n° 25/2015, B.6.).

⁽⁸⁰⁾ Loi du 3 novembre 1976 modifiant le Code des impôts sur les revenus, *M.B.*, 9 décembre 1976.

⁽⁸¹⁾ Les propos tenus encore récemment par M. Dieux sont éclairants à cet égard : la « conception restrictive [du caractère accessoire] se justifie d'autant plus qu'en évitant de donner au concept d'activité 'accessoire' un champ d'application trop débridé, on limite une distorsion de concurrence liée au fait que les associations sans but lucratif, qui ne se livrent qu'accessoirement à une activité lucrative, restent en principe soustraites à l'impôt des sociétés » (X. DIEUX, « Le principe de la spécialité légale : 'Aujourd'hui... Et demain peut-être' », *op. cit.*, p. 239).

les statuts, elle doit être soumise à l'I.Soc. car elle est réputée se livrer à des opérations de caractère lucratif⁽⁸²⁾.

L'assujettissement par nature d'une société à l'I.Soc. découle de la jurisprudence développée en droit des personnes morales selon laquelle «la société n'a pas, comme le particulier, une double vie, celle du professionnel et celle de l'homme privé; elle n'a qu'une existence tout entière consacrée à l'exploitation de l'affaire qui est la fin sociale et cette fin sociale, c'est, en dernière analyse, la réalisation des bénéfices»⁽⁸³⁾.

Cette jurisprudence prend elle-même appui sur la notion de société⁽⁸⁴⁾. Si «la coopérative devait être une structure de collaboration économique alternative à celle du capitalisme en pleine expansion»⁽⁸⁵⁾, l'approche retenue en droit belge – faire de la coopérative une société commerciale – ne cadre pas du tout avec cette ambition. Ainsi, en 1873, le partage d'un gain entre les associés (*avantage patrimonial direct*, tel un dividende), incarnation de la poursuite d'un but de lucre sociétaire, est une caractéristique essentielle du contrat de société. Or, une société coopérative vise essentiellement à permettre à ses membres de réaliser des économies (*avantage patrimonial indirect*)⁽⁸⁶⁾. En outre, la société coopérative se distingue d'une société classique dans laquelle les ressources propres des membres sont utilisées au profit de la société. Dans une coopérative, les coopérateurs sont des acteurs clés de la société d'un point de vue «économique», c'est-à-dire que les transactions conclues avec la coopérative sont plus importantes que la participation au capital de la société (principe de double qualité).

⁽⁸²⁾ Voy. *supra*, n° 6.

⁽⁸³⁾ Voy. l'avis précédant un arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 26 décembre 1931, *J.P.D.F.*, 1932, p. 99. Depuis, la position selon laquelle les sociétés sont en principe constituées pour exercer une activité professionnelle lucrative et qu'elles ne possèdent rien qui ne soit affecté à cette fin a été répétée à de nombreuses reprises dans différents arrêts. Voy. notamment Cass., 21 décembre 1954, *Pas.*, 1955, I, p. 413; Cass., 28 février 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 675; Cass., 20 février 1962, *Pas.*, 1962, I, p. 706; Cass., 26 mars 1963, *Pas.*, 1963, I, p. 813; Cass., 4 juin 1963, *Pas.*, 1963, I, p. 1049; Cass., 7 juin 1966, *Pas.*, 1966, I, p. 1281; Cass., 13 juin 1967, *Pas.*, 1967, I, p. 1220; Cass., 28 janvier 1969, *Pas.*, 1969, I, p. 489; Cass., 13 avril 1978, *Pas.*, I, p. 899; Cass., 28 janvier 1982, *Pas.*, 1982, I, p. 678; Cass., 3 juin 1983, *Pas.*, 1983, I, p. 1114.

⁽⁸⁴⁾ Art. 1^{er}, al. 1^{er}, du Code des sociétés en vertu duquel «Une société est constituée par un contrat aux termes duquel deux ou plusieurs personnes mettent quelque chose en commun, pour exercer une ou plusieurs activités déterminées et dans le but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect». Le cas particulier de la société à finalité sociale (voy. *supra* n° 2) est prévu à l'article 1^{er}, al. 3: «Dans les cas prévus par le présent code, l'acte de société peut disposer que la société n'est pas constituée dans le but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect».

⁽⁸⁵⁾ Voy. H. CULOT et N. TISSOT, «Le cadre juridique de la société coopérative et les perspectives d'avenir», in J.-A. DELCORDE (dir.), *La société coopérative : nouvelles évolutions*, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 11-45, spéc. p. 13.

⁽⁸⁶⁾ En érigeant la coopérative en société, le législateur a *implicitement* élargi l'acceptation du but de lucre sociétaire à la poursuite d'une économie. Cet «élargissement» de la notion de bénéfice sera promu par la doctrine dès le début des années 1950 mais ne sera inscrit dans les textes juridiques qu'en 1995 (en faisant référence au bénéfice patrimonial direct ou indirect).

IV. LES LIENS ENTRE LE DROIT FISCAL ET LE DROIT DES PERSONNES MORALES, UN ARGUMENT MAJEUR POUR DÉMONTRER L'OBSOLESCENCE DU SYSTÈME I.P.M./I.SOC.

16. **Plan.** Comme nous l'avons déjà souligné, le CSA s'accompagne d'une loi qui vise en principe à assurer «la neutralité fiscale» de cette réforme⁽⁸⁷⁾. Nous doutons qu'une réforme aussi substantielle du droit des personnes morales puisse se révéler fiscalement neutre par rapport au régime d'imposition des revenus des personnes morales. Deux raisons, parmi d'autres, peuvent être évoquées à cet égard : les prémisses qui sous-tendent le régime d'imposition des revenus des personnes morales en Belgique n'existent plus depuis que le législateur belge a créé les conditions d'un *level playing field* pour les différents acteurs économiques (y compris les ASBL considérées comme des entreprises presque comme les autres) (a). En outre, la définition de la société a récemment fait l'objet d'une réforme et on ne peut plus considérer que le but premier d'une société est nécessairement de distribuer ou de procurer des avantages patrimoniaux à ses membres (b).

17. **(a) Refonte du droit économique.** Le contexte dans lequel le système «I.P.M./I.Soc.» a pris naissance et qui le sous-tend n'existe plus. La Belgique vient de connaître une refonte de son droit économique en trois actes⁽⁸⁸⁾. Cette refonte parachève le processus de relégation du droit commercial et du commerçant au profit du droit économique et de l'entreprise, entamé depuis quelques décennies, sous l'influence de la réglementation européenne de la concurrence⁽⁸⁹⁾. 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, dès lors que les ASBL sont régies par les règles du jeu des entreprises, elles devraient être libres de «jouer», et donc de réaliser toute activité économique. C'est exactement cette logique qui est suivie dans le CSA : le critère relatif aux activités admises pour définir la spécialité légale des personnes morales est supprimé⁽⁹⁰⁾.

18. **(b) Évolution de la définition de la société.** Dans le Code des sociétés, une société était constituée dans le but de procurer aux associés un bénéfice

⁽⁸⁷⁾ Voy. *supra*, n° 12.

⁽⁸⁸⁾ Voy. *supra*, n° 2.

⁽⁸⁹⁾ Voy. sur ce sujet : A. AUTENNE et N. THIRION, «L'agent économique : du commerçant à l'entreprise?», in N. THIRION (dir.), *Chroniques d'actualité en droit commercial*, CUP, vol. 143, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 10-46, spéc. p. 35 ; A. AUTENNE et N. THIRION, «Le Code de droit économique : première évaluation critique», *J.T.*, 2014, pp. 706-711 ; N. THIRION, «Le Code de droit économique : présentation générale», N. THIRION (dir.), *Le Code de droit économique : principales innovations*, CUP, vol. 156, Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 10-29 ; N. THIRION et alii, *Droit de l'entreprise*, Bruxelles, Larcier, 2012, spéc. pp. 248-255. Voy. encore N. THIRION, «Du droit commercial au droit de l'entreprise : nouveau plaidoyer pour les faiseurs de systèmes», *Rev. Dr. ULiège*, 2006/1-2, pp. 314-324.

⁽⁹⁰⁾ Voy. *supra*, n° 5.

patrimonial direct ou indirect sauf si les associés optaient pour la variante à finalité sociale, seul cas dans lequel l'acte de société pouvait disposer que la société *n'était pas* constituée dans le but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect. Dans le CSA, *l'un des buts*^{(91),(92)} d'une société est de distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect. On assiste à une révolution conceptuelle de la définition de la société qui, outre la procuration d'avantages à ses membres, peut poursuivre un but désintéressé à l'instar d'une association ou d'une fondation. Si différents auteurs⁽⁹³⁾ estiment que la nouvelle définition ouvre la voie à la consécration de *benefit corporations* au départ de toute société de droit belge, notons toutefois qu'une *benefit corporation*, structure hybride consacrée dans certains États des États-Unis, *doit* nécessairement poursuivre, en plus des buts «normaux», un but social général (*a purpose to create a general public benefit*) alors qu'il ne s'agit *in situ* que d'une faculté.

Le CSA a ainsi mis 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 le biais de 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). La *sanctuarisation du critère de la finalité* est consacrée en droit des personnes morales.

19. Conclusion : un droit fiscal dépassé et une réforme attendue. Compte tenu des développements qui précèdent, plusieurs questions se posent : quelle place reste-t-il pour un système de fiscalisation destiné à réguler les pratiques

⁽⁹¹⁾ Nous soulignons.

⁽⁹²⁾ Il n'est donc plus permis sous l'empire du CSA de constituer une société sans but lucratif (but de distribuer ou de procurer des avantages patrimoniaux directs ou indirects aux associés). Ceci vaut également pour une société coopérative agréée (comme) ES. Voy. A. FRANÇOIS et M. VERHEYDEN, « Ceci n'est pas une société ? Premières réflexions relatives au but lucratif à l'aune du Code des sociétés et des associations », in R. JAFFERALI *et al.* (dir.), *Entre tradition et pragmatisme*, 1^{re} édition, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 1149-1178, spéc. n° 15 p. 1160 et la note subpaginale (53) évoquant : A. FRANÇOIS et M. VERHEYDEN, « De VSO is dood, lang leve de SO! Over de erkende CV(SO) en de CV erkend als SO », in *XLIV^e Postuniversitaire cyclus Willy Delva 2017-18. Het nieuwe ondernemingsrecht*, Malines, Kluwer, 2020, p. 281, n° 48. Voy. égal. M. COIPEL, « Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises », in M. DAVAGLE (éd.), *Le nouveau visage des ASBL après le 1^{er} mai 2019*, Liège, Anthemis, p. 23, et D. VAN GERVEN, « De coöperatieve vennootschap, de erkende vennootschappen, de feitelijke vereniging, de VZW, de IVZW en de stichtingen », *R.D.C.*, 2018, n° 9, p. 1069, n° 2.

⁽⁹³⁾ Voy. P. A. FORIERS, « L'intérêt social et la spécialité légale à la lumière de la réforme du Code des sociétés : une lecture et quelques réflexions », *Actualités en droit commercial et bancaire. Liber amicorum Martine Delierneux*, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 273-281, spéc. n°s 7 et 8, p. 278 *juncto* P. A. FORIERS et A. FRANÇOIS, « Un nouveau regard sur quelques distinctions classiques en droit des sociétés », in Centre belge de droit des sociétés (éd.), *La modernisation du droit des sociétés / De modernisering van het vennootschapsrecht*, Bruxelles, Larcier, 2014, pp. 27-62, spéc. n° 50, pp. 48-50.

commerciales déloyales des organismes sans but lucratif? Quelle place reste-t-il pour un système fiscal belge qui considère que la société est nécessairement constituée en vue d'un partage de bénéfices entre ses membres? Quelle place reste-t-il pour un système de fiscalisation des revenus centré sur l'activité menée plutôt que sur la finalité poursuivie, sans rapport avec l'évolution du droit des personnes morales et plus largement, de l'ensemble du droit économique?

Une réflexion d'ampleur visant à réformer le système de fiscalisation des revenus s'avère grandement nécessaire. Cette réflexion semble même devenue indispensable depuis l'instauration du CSA.

V. LES LIENS ENTRE LE DROIT FISCAL ET LE DROIT DES PERSONNES MORALES, UNE DONNÉE À PRENDRE EN COMPTE POUR OPTIMISER LE SYSTÈME – LES «(DÉ-) LIAISONS DANGEREUSES»

20. Discours des instances supra- et internationales en faveur des coopératives et de l'entrepreneuriat social. Si l'obsolescence du système fiscal belge actuel est un constat, donner une orientation précise de ce qu'il devrait être demain relève assurément du jugement de valeur, et dépend d'un choix politique. Toutefois, plusieurs instances supranationales promeuvent les coopératives ainsi que les coopératives sous la «coupole» plus large des entreprises sociales⁽⁹⁴⁾. L'Union européenne et l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après, OCDE) partagent l'objectif de bâtir des économies et des sociétés plus inclusives. Les entreprises sociales, en combinant la création de valeur économique et la réalisation d'objectifs sociaux, sont censées jouer un rôle essentiel dans la concrétisation de cet objectif et devraient, pour la cause, être encouragées, notamment par des dispositifs nationaux⁽⁹⁵⁾.

⁽⁹⁴⁾ Il n'existe pas d'accord général sur ce que recouvre exactement la notion d'entrepreneuriat social (voy. les prolégomènes in S. GARROY, *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*, Manuscrit de thèse, 2019 (<https://orbi.uliege.be/handle/2268/239298>). Au niveau de l'Union européenne, une définition semble toutefois s'imposer. En 2011, la Commission européenne a publié une communication «Initiative pour l'entrepreneuriat social» (ou «*Social business initiative*»), dans laquelle elle a proposé une définition du phénomène ainsi qu'un plan d'actions. L'entreprise sociale y est définie comme «un acteur de l'économie sociale, [...] dont le principal objectif est d'avoir une incidence sociale plutôt que 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» (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).

⁽⁹⁵⁾ Depuis plusieurs années déjà, et cela semble s'intensifier avec le temps, l'Union européenne et l'OCDE font de l'entrepreneuriat social une cause commune à défendre (voy. notamment OCDE/Union européenne, *Favoriser le développement des entreprises sociales: Recueil de bonnes pratiques*, 2017).

21. Le rôle du droit et, singulièrement, du droit fiscal dans la promotion de l'entrepreneuriat social. Pour les coopératives comme pour les entreprises sociales, la mise en place d'un cadre juridique approprié est une condition jugée essentielle à leur développement et donc à leur promotion⁽⁹⁶⁾. Dans sa communication du 23 février 2004, la Commission évoquait que la mise en place d'un traitement fiscal particulier pour les coopératives pourrait être opportun pour tenir compte des restrictions et contraintes auxquelles elles font face⁽⁹⁷⁾. Aussi, dans une optique favorable à leur développement et à leur pérennité, il apparaît que 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⁽⁹⁸⁾.

22. Remarque: nécessité de concentrer l'attention sur la fiscalité directe pour des raisons institutionnelles. Pour répondre à l'appel de ces instances, compte tenu de l'harmonisation importante de la fiscalité indirecte au niveau européen, c'est le régime de fiscalité directe des entreprises sociales qui devrait être ciblé puisqu'un État est, en principe, libre de définir son régime de fiscalisation des revenus.

23. Diagnostic du cas belge et évolution possible. Une politique fiscale attractive pour l'entrepreneuriat social, qui constitue une composante essentielle d'un cadre juridique approprié si l'on en croit les autorités supranationales, n'est pas une réalité en droit belge: une entreprise sociale de droit belge est nécessairement soumise à l'I.P.M. ou à l'I.Soc., deux impôts qu'il est impossible de départager dans l'absolu⁽⁹⁹⁾. Pour mettre en œuvre ce cadre approprié, accorder une place de choix à la finalité du contribuable (et, notamment, à l'affectation que celui-ci donne à ses revenus) est une voie possible. 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. En outre, un tel système s'inscrirait dans le prolongement de la réforme instaurée par le CSA, «réconciliant» d'une certaine manière le droit fiscal et le droit des personnes morales.

24. Exercice de la compétence fiscale étatique «dans le respect du droit de l'Union» – implication: la réglementation des aides d'État. 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 res-

⁽⁹⁶⁾ Voy. notamment: Commission européenne/OCDE, *Synthèse sur l'entrepreneuriat social. L'activité entrepreneuriale en Europe*, op. cit., p. 8; Commission européenne, *Économie sociale et entrepreneuriat social – Guide de l'Europe sociale*, vol. 4, 2013, p. 95.

⁽⁹⁷⁾ Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen, Comité économique et social européen et au Comité des régions sur la promotion des sociétés coopératives en Europe du 23 février 2004 (COM/2004/0018 final), n° 3.2.6.

⁽⁹⁸⁾ Voy. notamment OCDE, *Favoriser le développement des entreprises sociales: Recueil de bonnes pratiques*, 2017. Concernant les entreprises sociales, on mentionnera en particulier la «*Social business initiative*».

⁽⁹⁹⁾ Voy. *supra*, n° 9.

pect du droit de l'Union⁽¹⁰⁰⁾. 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 être jugées problématiques et il apparaît, à cet égard, qu'une mesure est sélective dès lors qu'elle peut être perçue comme discriminatoire⁽¹⁰¹⁾. La discrimination apparaît dans les situations qui emportent soit une différence de traitement entre des situations comparables, soit une identité de traitement entre des situations essentiellement différentes⁽¹⁰²⁾.

25. Politique fiscale spécifique admissible pour des entreprises spécifiques.

Il apparaît essentiel de faire ressortir la spécificité du contribuable « coopérative » ou, le cas échéant, « entreprise sociale » par rapport aux autres contribuables dans l'optique de la mise en œuvre d'un cadre fiscal spécifique. À l'occasion de l'affaire *Paint Graphos*⁽¹⁰³⁾, la Cour de justice de l'Union européenne a décidé qu'un traitement fiscal différencié (et le cas échéant plus favorable) accordé à des coopératives italiennes pouvait être compatible avec la réglementation des aides d'État. Ce traitement différencié ne serait, le cas échéant, pas constitutif d'un traitement de faveur mais la reconnaissance de la diversité structurelle des coopératives par rapport aux autres entreprises. Notons que, dans son arrêt, la Cour a mis en exergue ce qui fait la spécificité des sociétés coopératives, c'est-à-dire leurs principes de fonctionnement particuliers, en s'appuyant sur le règlement n° 1435/2003 ainsi que la communication de la Commission sur la

⁽¹⁰⁰⁾ Voy. C.J.C.E., 4 octobre 1991, C-246/89, *Commission c. Royaume-Uni*, p. I-04585, point 12; C.J.C.E., 14 février 1995, C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, p. I-225, point 21; T.P.I.C.E., 27 janvier 1998, T-67/94, *Ladbroke Racing Ltd c. Commission, Rec.*, p. II-1, point 54; C.J.C.E., 13 décembre 2005, C-446/03, *Marks & Spencer, Rec.*, p. I-10837, point 29.

⁽¹⁰¹⁾ Voy. notamment: P. ROSSI, «The *Paint Graphos* Case: A comparability Approach to Fiscal Aid», in D. WEBER et G. MAISTO (éds), *EU income tax law: issues for the years ahead*, Amsterdam, IBFD, 2013, pp. 123-137, spéc. p. 128: «*The State aid nature of a tax preference is therefore established when different tax rules are applied to different companies within the same tax system, similarly to a tax discrimination at the base of a potential infringement of the Treaty fundamental freedoms*»; R. SZUDOCZKY, «Selectivity, Derogations, Comparison: How To Put Together the Pieces of the Puzzle in the State Aid Review of National Tax Measures», in D. WEBER et G. MAISTO (éds), *op. cit.*, pp. 163-196, spéc. p. 167; conclusions de l'avocat général M. Melchior Wathelet présentées le 28 juillet 2016 dans les affaires jointes C-20/15 P et C-21/15, *Commission européenne c. World Duty Free Group SA, anciennement Autogrill España SA (C-20/15 P), Banco Santander SA, Santusa Holding SL (C-21/15 P)*, subpaginale note (57): «la notion de sélectivité est comparable à la notion de discrimination».

⁽¹⁰²⁾ Voy. C.J.C.E., 17 juillet 1963, *République italienne c. Commission*, 13/63, *Rec.*, 1963, p. 337 (voy. spéc. p. 360). Voy. aussi C.J.C.E., 27 septembre 1979, *Eridania*, 230/78, *Rec.*, 1979, p. 2749 (points 18 et 19); P. ROSSI, «The *Paint Graphos* Case: A comparability Approach to Fiscal Aid», in D. WEBER et G. MAISTO (éds), *EU income tax law: issues for the years ahead*, Amsterdam, IBFD, 2013, pp. 123-137, spéc. p. 129: «*under Union Law, the prohibition of discrimination has a substantive meaning and does not only require equal treatment to be complied with but also that no inequality is caused in practice by treating in the same way situations that are different*».

⁽¹⁰³⁾ C.J.U.E., 8 septembre 2011, C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a., Rec.*, p. I-7611.

promotion des sociétés coopératives en Europe de 2004⁽¹⁰⁴⁾. En dernière analyse, il incombait toutefois à la juridiction (nationale) de renvoi de vérifier, en fonction des critères par la Cour, si les sociétés coopératives en cause (sociétés coopératives de production et de travail) se trouvaient ou non dans une situation comparable à celle des autres sociétés.

Si la mise en place d'un dispositif légal contraignant apparaît indispensable pour garantir la crédibilité des coopératives/entreprises sociales, un tel dispositif conditionnerait manifestement la validité d'un cadre fiscal différencié à l'aune de la réglementation européenne des aides d'État⁽¹⁰⁵⁾.

CONCLUSION

26. La nature particulière de la coopérative n'a jamais été adéquatement reflétée dans le droit belge. La société coopérative a toujours été considérée comme une société «classique». Le CSA ne constitue pas une révolution malgré quelques changements cosmétiques.

Une société coopérative est soumise à l'I.P.M. ou à l'I.Soc. en droit belge. Ces deux impôts diffèrent à bien des égards (base imposable, taux d'imposition et mode de perception). La spécificité coopérative n'est pas davantage prise en compte sur le plan fiscal : la société coopérative est avant tout une société et une société est considérée comme entièrement dédiée à la réalisation et au partage de bénéfices. En contradiction avec le système de détermination de l'impôt applicable (système «I.P.M./I.Soc.») qui se base principalement sur les activités exercées, l'I.Soc. s'applique automatiquement s'il est statutairement possible de distribuer des bénéfices. Il existe quelques mesures dont seules les socié-

⁽¹⁰⁴⁾ 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, note subpaginale (26), p. 14; A. FICI, «Recognition and legal Forms of Social Enterprise in Europe: A Critical Analysis from a Comparative Law Perspective», *Euricse Working Papers*, n° 2015/82, pp. 11-12 (p. 12: «The Italian example of the law on social cooperatives sufficiently demonstrates the importance of specific legislation on social enterprise for the latter's promotion and development, especially when substantive rules are coupled with policy measures, especially of a fiscal nature»); A. FICI, «La sociedad cooperativa europea: cuestiones y perspectivas», in 25 CIRIEC-España, *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 69 ff. and, in particular, 79 ff. (2014).

⁽¹⁰⁵⁾ A. FICI, «Recognition and legal Forms of Social Enterprise in Europe: A Critical Analysis from a Comparative Law Perspective», *op. cit.*, p. 12: «The Italian example of the law on social cooperatives sufficiently demonstrates the importance of specific legislation on social enterprise for the latter's promotion and development, especially when substantive rules are coupled with policy measures, especially of a fiscal nature»).

tés coopératives agréées⁽¹⁰⁶⁾ (et donc également les SCES agréées⁽¹⁰⁷⁾) peuvent bénéficier.

La généalogie des liens entre le droit fiscal et le droit non fiscal montre, entre autres, la grande influence du droit des personnes morales sur le système d'imposition des revenus. Si le système « I.P.M./I.Soc. » a été mis en place pour réguler l'activité économique des « ASBL mixtes », l'assujettissement automatique des sociétés à l'impôt des sociétés découle de la notion de société conventionnelle à laquelle la coopérative est assimilée malgré sa nature.

La loi du 17 mars 2019 vise à assurer la neutralité fiscale du CSA. Cependant, le contexte dans lequel le système « I.P.M./I.Soc. » a été créé et qui en constitue le fondement n'est plus. Dans ce contexte nouveau, on notera en particulier la création d'un *level playing field* pour tous les acteurs économiques et la possibilité pour toute entreprise belge de devenir une *benefit corporation*. Compte tenu des liens entre le droit fiscal et le droit non fiscal *in casu*, pour assurer la cohérence globale du système juridique, la neutralité fiscale était-elle vraiment une option ? Le législateur belge ne fait-il pas le pari impossible de prétendre assurer la stabilité d'un édifice tout en retirant les fondations ?

Selon le discours des institutions internationales, les coopératives et les coopératives sous la coupole plus large des entreprises sociales ne devraient pas être taxées de la même manière que les entreprises commerciales, car une telle charge fiscale pourrait, à long terme, menacer leur viabilité. Si le législateur belge désireait répondre favorablement à l'appel des institutions internationales, il devrait évidemment considérer différemment ces acteurs économiques, par exemple en accordant une place prépondérante à la finalité du contribuable (et, en particulier, à l'affectation de ses revenus).

Afin de mettre en œuvre un cadre fiscal *ad hoc*, et quelle que soit l'option retenue, il apparaît nécessaire d'identifier, en premier lieu, ce qui fait la spécificité des coopératives/entreprises sociales. Ce n'est qu'à cette condition que leur crédibilité pourra être garantie et qu'une politique fiscale spécifique attractive pourra être acceptée. Les cadres juridiques proposés par le CSA peuvent-ils être utilisés dans cette perspective ? Compte tenu des orientations qui ont été suivies, on peut en douter.

Plus fondamentalement, afin de promouvoir les coopératives ou les entreprises sociales, est-il pertinent de concevoir isolément les cadres juridiques, d'une part, et la politique fiscale, d'autre part ? Une étude sur les développements récents de l'économie sociale dans l'Union européenne a mis en évidence un phénomène circulaire qu'il ne faut pas négliger : si l'on veut mettre en place des politiques publiques spécifiques pour les entreprises sociales (y compris les coopératives), il faut d'abord identifier la cible des mesures à prendre et donc

⁽¹⁰⁶⁾ Voy. *supra*, n° 11.

⁽¹⁰⁷⁾ Pour rappel, les SCES agréées cumulent l'agrément en tant que coopératives (agrément CNC) et l'agrément comme entreprise sociale (voy. *supra*, n° 5).

définir l'entrepreneuriat social^{(108),(109)}. En revanche, si le cadre ne sert qu'à une reconnaissance institutionnelle par le biais de statuts ou de cadres juridiques, les progrès en termes de promotion de l'entrepreneuriat social (ou des coopératives) peuvent paraître marginaux et cela peut affaiblir le processus d'encadrement juridique⁽¹¹⁰⁾. En d'autres termes, s'il ne semble pas possible d'envisager qu'une politique publique ciblée soit viable sans cadre, il semble tout aussi peu judicieux de créer des cadres sans réfléchir aux politiques publiques qui devraient les mobiliser. À l'image de leur histoire, les destins du droit fiscal et du droit des personnes morales semblent liés.

⁽¹⁰⁸⁾ Voy. *supra*, n° 25.

⁽¹⁰⁹⁾ CIRIEC, « Recent evolutions of the Social Economy in the European Union », study commissioned by the European Economic and Social Committee (EESC), 2017, pp. 38 et s. Cette étude est disponible via le lien suivant : <https://www.eesc.europa.eu/sites/default/files/files/qe-04-17-876-en-n.pdf>.

⁽¹¹⁰⁾ *Ibid.*, p. 51. Voy. aussi D. HIEZ, *Guide pour la rédaction d'un droit de l'économie sociale et solidaire*, ESS Forum international, 2021, p. 78 : « D'abord, il appartient de poser le cadre juridique proprement dit, sans lequel cette Économie Sociale et Solidaire n'a pas d'existence juridique. Mais cette étape n'est qu'une base. L'engagement des pouvoirs publics ne prendra en effet forme que dans les politiques publiques par lesquelles la promotion de ces entreprises sera concrètement menée ».