

**Contribution à l'étude  
du régime de fiscalité directe  
des entreprises sociales en Belgique**

En couverture : Albrecht Dürer, *Autoportrait*, 1500,  
huile sur bois, 67 × 49 cm, Alte Pinakothek, Munich (inv. 537).

Dépôt légal D/2023/12.839/32  
ISBN 978-2-87562-392-8

© Copyright Presses Universitaires de Liège  
Quai Roosevelt 1b, B-4000 Liège (Belgique)  
<https://pressesuniversitairesdeliege.be/>

Tous droits de traduction et de reproduction réservés pour tous pays.

Imprimé en Belgique

Novembre 2023

Collection *Normes*

4

**Contribution à l'étude  
du régime de fiscalité directe  
des entreprises sociales en Belgique**

**Une illustration des interactions entre le droit fiscal  
et le droit des personnes morales**

Sabine GARROY

Presses Universitaires de Liège

2023



*À la mémoire de Monique Grogard, ma grand-mère  
maternelle, qui avait le don d'apporter de la magie  
dans l'ordinaire, de la fantaisie dans le quotidien et de  
la légèreté dans les épreuves.*



## Remerciements

Cet ouvrage constitue la version remaniée et actualisée de la dissertation que j'ai présentée en vue de l'obtention du grade de Docteur en sciences juridiques de l'université de Liège le 30 août 2019.

La solitude du thésard... Les articles scientifiques dédiés à l'étude de ce phénomène sont légion. Le processus de gestation de la thèse suscite en effet nombre de moments de « *face-à-soi* ». Cette solitude peut être bienvenue car elle permet de laisser à l'abri des distractions les vagabondages de l'esprit, si précieux pour un tel exercice. Cette solitude peut parfois être un calvaire, notamment quand les recherches éloignent des êtres chers. Durant ces quelques années de recherche intense, la thèse offre pourtant beaucoup de moments de « *face-aux-autres* », moments qui permettent de confronter les idées, de partager la joie d'une étape franchie, l'angoisse du temps qui passe ou encore de parler de tout autre chose... Le thésard, misanthrope ou animal social? Sans doute l'un et l'autre. La thèse est une expérience de contrastes et de remises en question (en premier lieu des idées reçues). J'ai pu pour ma part compter sur l'attention, la bienveillance, l'amitié ou encore la complicité de beaucoup d'autres, de nombreuses personnes que je souhaiterais, en guise de préambule, remercier.

Je souhaiterais d'abord remercier les membres de mon comité de thèse : MM. Marc Bourgeois (co-promoteur), Olivier Caprasse (co-promoteur) et Nicolas Thirion (président du jury). Outre bien sûr pour leur confiance et le suivi de la thèse, j'aimerais exprimer à chacun des membres de ce trio de choc toute ma reconnaissance, pour diverses raisons plus personnelles.

C'est en effet en suivant l'enseignement du droit fiscal en dernière année de master dispensé par M. Marc Bourgeois, professeur ordinaire à la faculté de Droit, de Science politique et de Criminologie de l'université de Liège, que j'ai, pour la première fois, eu le sentiment que le choix de mes études n'était pas seulement guidé par la raison. J'ai pu compter sur le soutien de Marc Bourgeois à toutes les étapes de mon parcours académique et

professionnel : de l'accomplissement du master de spécialisation qu'il dirige à la préparation d'un projet de thèse et à la recherche d'un financement<sup>1</sup>.

M. Olivier Caprasse, professeur ordinaire à la faculté de Droit, de Science politique et de Criminologie de l'université de Liège, est le premier à m'avoir accordé sa confiance, en me donnant l'opportunité d'intégrer, en tant qu'assistante, la faculté de Droit, de Science politique et de Criminologie de notre Université. Je souhaiterais également le remercier pour les questions qui ont ponctué sa lecture du manuscrit, tout autant causes de tourments à court terme que sources d'inspiration pour améliorer l'ensemble initial et pour initier de nouvelles recherches.

Ayant rejoint le comité de thèse au terme de la seconde année de mon parcours, M. Nicolas Thirion, professeur ordinaire à la faculté de Droit, de Science politique et de Criminologie de l'université de Liège, occupera rapidement une place de choix dans le suivi de mes travaux. Le terme « suivi » n'est pas à la hauteur de la bienveillance dont il a fait preuve à mon égard, en particulier à la fin du processus de rédaction : Nicolas Thirion a réussi à me convaincre que sérénité et dissertation doctorale n'étaient pas forcément inconciliables. Je tiens à lui exprimer ma profonde gratitude pour ce temps tellement précieux qu'il m'a consacré et qu'il me consacre encore.

Je souhaiterais, ensuite, remercier Mmes Alexia Autenne, professeure à la faculté de Droit et de Criminologie de l'université catholique de Louvain et chercheuse qualifiée du Fonds de la recherche scientifique, et Sybille Mertens, professeure à HEC Liège — École de gestion de l'université de Liège ainsi que M. Alexandre Maitrot de la Motte, professeur à l'université Paris-Est Créteil Val de Marne, qui m'ont fait l'honneur d'accepter de siéger dans mon jury de thèse. Leurs travaux respectifs sont inspirants et ont nourri mes réflexions tout au long de la rédaction.

D'autres professeurs ont joué un rôle essentiel, au cours de mon parcours doctoral ou bien encore dans le cadre du processus de révision de ma dissertation en vue de la publication de cet ouvrage. J'adresse des remerciements amicaux à Mme Francesca Petrella, économiste professeure des Universités à Aix-Marseille Université qui m'a réservé un formidable accueil durant mon séjour de recherches au Laboratoire d'Économie et de Sociologie du travail. Les professeurs Michel Coipel — professeur émérite de l'université de Namur — et Patrick Wautelet — professeur ordinaire et vice-doyen à la recherche de la faculté de Droit, de Science politique et de Criminologie de l'université de Liège —, ayant relu entièrement le manuscrit de thèse dans le cadre du processus d'édition, ont distillé de précieux

---

1. D'ailleurs, je souhaiterais vivement remercier le Fonds de la recherche scientifique (F.R.S.-FNRS) pour m'avoir permis, par l'octroi d'un mandat d'aspirant, de pouvoir mener à bien cette recherche doctorale.



conseils en vue d'en améliorer la lisibilité et la qualité. Qu'ils soient vivement remerciés pour leur disponibilité. Le professeur Antoine Vandembulke — chargé de cours à l'université de Mons — a coordonné le processus d'édition auprès de l'équipe des Presses universitaires de Liège. J'aimerais chaleureusement les remercier pour leur suivi et leur endurance.

Je tiens à remercier tous ceux qui ont croisé mon chemin et qui, de loin ou de plus près, ont veillé sur moi. Les professeurs et/ou praticiens passionnés qui ont partagé leur savoir, les collègues de tous horizons qui m'ont soutenue, écoutée, qui ont respecté mes périodes de retrait et de silence, les mamans extraordinaires et les papas fabuleux qui, par leurs conseils, m'ont permis d'essayer de concilier au mieux la vie privée et la vie professionnelle, certains assistants/chercheurs avec qui il est si agréable de partager la passion du questionnement ininterrompu. J'aimerais en particulier dire merci à Aymeric et Damien, ma garde rapprochée, à ces deux frères que j'aurais pu ne jamais avoir, qui sont des confidents privilégiés et des complices essentiels. J'aimerai remercier mes amis d'enfance, Magali, Nicolas et Manu, ainsi que Julien et Thibaut, rencontrés sur les bancs de l'université, qui distillent dans ma vie d'inestimables instants de bonheur.

J'ai la chance de pouvoir compter sur le soutien d'une famille formidable. J'aimerais remercier plus particulièrement ma maman qui est la personne la plus incroyable qu'il m'ait été donné de rencontrer, la personne qui n'a aucune d'exigence vis-à-vis de moi si ce n'est mon bonheur. J'aimerais également remercier mon compagnon de tous les jours et de toujours, Didier. « Avec un peu d'humour et d'imagination, ce qui se passe entre deux personnes, cela peut valoir tous les honneurs<sup>2</sup>... » Il a réussi à m'en convaincre. Nous avons accueilli Gabriel puis Sacha dans nos vies. Je les remercie d'être là. Les voir grandir est pour moi un privilège. Durant mon parcours, l'on m'a souvent dit qu'une thèse c'était un peu comme un bébé. Certes, enfant et doctorat peuvent tous deux susciter des impressions très contrastées. Je vois à tout le moins une différence essentielle entre ces deux accomplissements : si j'éprouve la joie pure de pouvoir « boucler la boucle », publier ma thèse et la laisser prendre son envol, je suis assez convaincue que, d'ici quelques années, j'éprouverai un sentiment bien différent à voir mes enfants prendre le leur. Par bonheur, être parent, c'est pour la vie.

---

2. Extrait du film *Monsieur & Madame Adelman*.



## Préface

C'est un immense honneur pour l'auteur de ces lignes d'avoir pu codiriger, avec notre estimé collègue, le pro-doyen Olivier Caprasse, le projet doctoral de Mme Sabine Garroy, dont une version adaptée est ici publiée. Une thèse défendue est le fruit d'un travail de longue haleine marqué par l'alternance de plaisirs intellectuels et d'un sentiment constant de vertige par rapport à l'ampleur de la tâche et des attentes. L'on se réjouit toujours de l'aboutissement, mais l'enthousiasme s'accroît encore en fonction de la qualité scientifique du résultat final, qui se vérifie manifestement ici.

L'objet de cette étude juridique magistrale est le régime de fiscalité directe des entreprises sociales en Belgique. 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 Mme Garroy a décidé de construire sa recherche. En effet, les entreprises sociales constituent un phénomène économique important et d'une ampleur toujours plus large. L'économie sociale dans l'Union européenne représente, en effet, environ 10% de son PIB. Une entreprise sur quatre nouvellement créées dans l'Union est une entreprise sociale; ce rapport est même de « 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. À l'échelon national, un cadre juridique qui stimule leur développement devrait donc être instauré.

Après différentes précisions liminaires particulièrement bien argumentées, il apparaît que l'objet central de l'étude a trait à la manière dont les revenus des entreprises sociales sont fiscalisés en droit belge. Une entreprise de ce type exerce une activité économique, mais poursuit une finalité sociale qui est de nature à questionner l'opportunité d'un régime fiscal de faveur, et ce dans une optique favorable à leur développement et à leur pérennité.

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

Au terme d'un exercice de caractérisation de la notion d'entreprise sociale et sur le fondement d'une analyse approfondie du droit positif en vigueur, qui s'appuie sur un examen historique fouillé, Mme Garroy fait le constat de l'absence d'un cadre fiscal approprié et cohérent. Ce faisant, dans la perspective d'une mise en concordance du droit belge avec les recommandations faites au niveau international, elle préconise un changement de paradigme. Dès lors, ce n'est plus la réalisation de profits qui devrait déterminer le régime de fiscalisation mais l'affectation réservée à ceux-ci. Les conséquences associées à ce changement de perspective sont examinées dans le détail. Au surplus, les contraintes (de droit interne et de droit européen) à respecter dans ce cadre sont examinées avec finesse.

Un des points d'originalité majeur de l'étude réside dans ce qu'elle évoque, à l'aide d'une généalogie notamment, des évolutions quasi-croisées entre droit des personnes morales et droit fiscal : 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 se distinguent désormais essentiellement selon qu'elles distribuent ou non des bénéfices à leurs membres).

Un autre aspect démontrant l'originalité de l'ouvrage tient au fait que l'auteure, en partant d'analyses techniques spécifiquement liées au traitement fiscal des entreprises sociales, revisite, dans le prolongement, 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. Mme Garroy vérifie ainsi l'hypothèse d'une interdépendance de l'ensemble des branches du droit.

Quant à *l'influence du droit des personnes morales sur le droit fiscal*, le travail de recherche révèle 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 (A.S.B.L.) se livrant à des activités économiques. Partant, c'est l'exclusion des A.S.B.L. du champ des réglementations économiques (problématique extra-fiscale) qui

fonderait le régime de fiscalisation de leurs revenus. Par le biais de sa stimulante étude généalogique, Mme Garroy constate cependant que 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*, Mme Garroy démontre que les anciens régimes de fiscalisation des revenus des A.S.B.L. 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 discussions ont vocation à disparaître, compte tenu de la nouvelle réglementation du droit des personnes morales et, plus largement, de la refonte du droit économique. Il peut être souligné à cet égard que l'auteure — nonobstant l'incertitude qui entourait, lors du travail d'écriture, le contenu du Code des sociétés et des associations encore en gestation — a réalisé l'exploit d'anticiper les futures tensions qui devaient nécessairement émerger au terme de l'adoption de cette réforme législative fondamentale. Alors que le législateur fédéral, par le biais d'un *statu quo* des textes légaux, avait postulé la neutralité fiscale du nouveau Code des sociétés et des associations, Mme Garroy a pu démontrer avec brio les effets insoupçonnés de celui-ci sur la manière dont les impôts sur les revenus seraient désormais prélevés. L'obsolescence du système fiscal encore aujourd'hui en vigueur est établie de manière nette au terme de la lecture du manuscrit.

Au final, c'est à une réflexion fondamentale sur l'étendue de la capacité contributive des entreprises à finalité sociale au sens large que Sabine Garroy nous convie, non sans suggérer de solides recommandations pour l'avenir. Il ne reste qu'à espérer que cette étude scientifique pourra inspirer les décideurs et acteurs dans leur recherche du meilleur point d'équilibre entre la nécessité de la contribution de tous aux charges de l'État d'une part, et l'encouragement des initiatives économiques de ce type qui n'ont de cesse de renforcer la cohésion sociale.

Marc Bourgeois

*Professeur ordinaire à l'université de Liège*



## Abréviations et acronymes

### Revues, périodiques et autres recueils de doctrine ou de jurisprudence

- *Act. dr.* : *Actualités du droit* (1991–2003)
- *Act. Fisc.* : *Actualités fiscales*
- *A.F.T.* : *Algemeen fiscaal tijdschrift*
- *Ann. dr. Liège* : *Annales de droit de Liège* (–1990)
- *Ann. dr. Louvain* : *Annales de droit de Louvain*
- *Ann. not.* : *Annales du notariat et de l'enregistrement*
- *A.P.R.* : *Algemene praktische rechtsverzameling*
- *C&F.P.* : *Comptabilité et fiscalité pratiques*
- *Courr. Fisc.* : *Courrier fiscal*
- *CUP* : *Commission Université Palais*
- *D.A.O.R.* : *Le droit des affaires – Het ondernemingsrecht*
- *EC Tax Review* : *European Communities tax review*
- *EL Rev.* : *European Law Review*
- *EStAL* : *European State Aid Law Quarterly*
- *Fisc. Act.* : *Fiscale actualiteiten*
- *F.J.F.* : *Fiscale jurisprudentie-Jurisprudence fiscale*
- *J.D.F.* : *Journal de droit fiscal* (1974–)
- *J.D.S.A.* : *Jurisprudence en droit des sociétés et des associations*
- *J.D.S.C.* : *Recueil annuel de jurisprudence en droit des sociétés commerciales*
- *J.L.M.B.* : *Revue de jurisprudence de Liège, Mons et Bruxelles*
- *J.P.D.F.* : *Journal pratique de droit fiscal et financier* (–1973)
- *J.T.* : *Journal des tribunaux*
- *Pas.* : *Pasicrisie*
- *R.A.B.G.* : *Rechtspraak Antwerpen Brussel Gent*
- *R.D.C.* : *Revue de droit commercial belge*
- *R.E.C.M.A.* : *Revue internationale de l'économie sociale*
- *R.F.R.L.* : *Revue de fiscalité régionale et locale*

- *R.G.D.C.* : *Revue générale de droit civil belge*
- *R.G.C.F.* : *Revue générale du contentieux fiscal*
- *R.G.E.N.* : *Recueil général de l'enregistrement et du notariat*
- *R.G.F.* : *Revue générale de fiscalité*
- *R.G.F.C.P.* : *Revue générale de fiscalité et de comptabilité pratique*
- *R.I.E.J.* : *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*
- *R.J.F.F.* : *Revue juridique fiscale et financière*
- *R.P.D.B.* : *Répertoire pratique du droit belge*
- *R.P.S.* : *Revue pratique des sociétés civiles et commerciales (1889–1972) /  
Revue pratique des sociétés (1973–2015)*
- *R.P.S./T.R.V.* : *Revue pratique des sociétés – Tijdschrift voor rechtspersoon  
en vennootschap (2016–)*
- *R.W.* : *Rechtskundig Weekblad* *Rép. not.* : *Répertoire notarial (belge)*
- *Rev. trim. dr. com.* : *Revue trimestrielle de droit commercial*
- *Rev. dr. commun.* : *Revue de droit communal*
- *Rev. Dr. ULg.* : *Revue de la faculté de droit de l'Université de Liège (2004–)*
- *Rev. Not.* : *Revue du notariat belge*
- *Rev. Soc.* : *Revue des sociétés*
- *Stan. L. Rev.* : *Stanford Law Review*
- *T.P.D.C.* : *Traité pratique de droit commercial*
- *T.P.R.* : *Tijdschrift voor privaatrecht*
- *T.R.V.* : *Tijdschrift voor rechtspersoon en vennootschap (2015–)*
- *T. Gem.* : *Tijdschrift voor gemeenterecht*
- *T.F.R.* : *Tijdschrift voor fiscaal recht*
- *T. Not.* : *Tijdschrift voor Notarissen*

## **Jurisdictions**

- *C.A.* : *Cour d'arbitrage (ancienne dénomination de la Cour constitutionnelle belge)*
- *Cass.* : *Cour de cassation belge*
- *Cass. fr.* : *Cour de cassation française*
- *C. const.* : *Cour constitutionnelle belge*
- *C.E.* : *Conseil d'État (belge)*
- *C.J.C.E.* : *Cour de justice des Communautés européennes*
- *C.J.U.E.* : *Cour de justice de l'Union européenne*
- *Cour E.D.H.* : *Cour européenne des droits de l'homme*
- *T.P.I.C.E.* : *Tribunal de première instance des Communautés européennes (ancienne dénomination)*
- *Trib.* : *Tribunal de l'Union européenne*



## Locutions latines et outils de référencement

- aff. : affaire(s)
- al. : alinéa
- art. : article
- c. : contre
- cf. : *confer*
- coord. : sous la coordination de
- dir. : sous la direction de
- e.a. : entre autres
- éd. : éditeur/édition
- etc. : *et cetera*
- et s. : et les suivant(e)s
- IBFD : International Bureau of Fiscal Documentation
- IFA : International Fiscal Association
- *ibid.* : *ibidem*; pour renvoyer au même document dans deux notes consécutives
- liv. : livre
- *op. cit.* : *opus citatum*
- p. : page(s)
- *rec.* : recueil
- spéc. : spécifiquement
- t. : tome
- *v.* : *versus*
- v<sup>o</sup> : verbo
- vol. : volume
- voy. : voyez

## Textes officiels

- C.E.D.H. : Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales
- C.I.R. : Code des impôts sur les revenus de 1964
- C.I.R. 1992 : Code des impôts sur les revenus (version coordonnée de 1992)
- communication de 1998 : communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, 98/C 384/03, 10 décembre 1998
- communication de 2016 : communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, 2016/C 262/01, 19 juillet 2016
- C.S.A. : Code des sociétés et des associations
- C. Soc. : Code des sociétés

- C.T.V.A. : Code de la taxe sur la valeur ajoutée
- J.O.C.E. : *Journal officiel des Communautés européennes* (ancienne dénomination)
- J.O.U.E. : *Journal officiel de l'Union européenne*
- M.B. : *Moniteur belge*
- T.F.U.E. : Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne
- T.U.E. : Traité sur l'Union européenne

### **Instances supra- et internationales**

- OCDE : Organisation de coopération et de développement économiques
- UE : Union européenne

### **Groupements**

- A.S.B.L. : association sans but lucratif
- A.I.S.B.L. : association internationale sans but lucratif
- S.R.L. : société à responsabilité limitée
- S.P.R.L. : société de personnes à responsabilité limitée / société privée à responsabilité limitée
- S.C.R.I. : société coopérative à responsabilité illimitée et solidaire
- S.C.R.L. : société coopérative à responsabilité limitée

### **Types d'impôts**

- INR : impôt des non-résidents
- I.P.M. : impôt des personnes morales
- IPP : impôts des personnes physiques
- I.Soc. : impôt des sociétés
- T.V.A. : taxe sur la valeur ajoutée

## Limites temporelles de l'étude

La Belgique a connu une profonde refonte de son droit économique sous la législature 2014–2019. Ce processus comptait trois actes : la réforme du droit de l'insolvabilité (loi du 11 août 2017 entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 2018) d'abord ; la réforme du droit des entreprises (loi du 15 avril 2018 entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> novembre 2018 ; c'est cette loi qui a procédé au démantèlement du Code de commerce) ensuite ; le Code des sociétés et des associations (loi du 23 mars 2019 entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 2019) enfin. Dans pareil contexte, comme l'a souligné M. Coipel, « la notion d'entreprise est devenue l'*alpha* et l'*oméga* du droit économique<sup>3</sup> ». Dès lors, il n'y a plus de place pour la « commercialité ». La commercialité sera pourtant bel et bien évoquée dans la partie « historique » de notre étude (titre II de la première partie), compte tenu du fait que de la qualité de commerçant dépendait alors le respect de toute une série de règles, parmi lesquelles le respect des usages honnêtes en matière de commerce ou encore la mise en faillite. Or, nous le verrons, ce sont les frontières de la commercialité qui, au fond, ont façonné les grandes lignes du système contemporain de fiscalisation des revenus des entreprises (sociales) en Belgique.

Le manuscrit de thèse a été achevé à la veille de l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations. Dans le cadre du travail de révision du manuscrit visant à la publication de la présente étude, il a toutefois été tenu compte de l'état du droit en 2021. Par conséquent, nous souhaiterions attirer l'attention du lecteur sur le fait que, pour la première partie de cet ouvrage, il a été fait abstraction de l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations dans l'analyse. Toutefois, le lecteur trouvera, le cas échéant, des renvois aux évolutions sous l'empire du Code des sociétés et des associations par le biais de l'appareil de notes (\*). Quant à la seconde partie, elle prend en

---

3. M. Coipel, « Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises », in M. Davagle (coord.), *Le nouveau visage des ASBL après le 1<sup>er</sup> mai 2019*, Limal, Anthemis, 2019, p. 11–28, spéc. p. 25

compte l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations et même les modifications les plus récentes de ce Code. Nous avons opéré ce choix de méthode afin de ne pas dénaturer l'étude que nous avons conduite, l'histoire que nous voulions conter, tout en assurant au lecteur de pouvoir disposer d'un ouvrage à jour.

Compte tenu de l'évolution constante de la matière et de la documentation à analyser, il a été convenu d'arrêter le **1<sup>er</sup> janvier 2023** comme date de « mise à jour » de la thèse.

# Introduction générale

**1. L'entrepreneuriat social, un sujet en vogue.** Malgré l'intérêt grandissant qu'elle suscite, il n'existe pas d'accord sur ce que recouvre exactement la notion d'entrepreneuriat social<sup>4</sup>. Il est néanmoins généralement admis qu'elle vise des individus et des organisations engagés dans des *activités entrepreneuriales* tout en poursuivant un *but social*<sup>5</sup>. Ce qui caractérise les entreprises sociales, c'est donc cette « double ligne de fond » (*double bottom line*<sup>6</sup>) : une association d'objectifs financiers et d'impact social. L'on y ajoute parfois des *mécanismes de gouvernance* originaux consacrant une dynamique participative et inclusive dans la prise de décision<sup>7</sup>.

**2. La faveur d'instances supra- et internationales pour l'entrepreneuriat social.** 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

---

4. Voy. *infra*, n° 11 et s.

5. S. Bacq, *In search for Social impact and financial viability within social entrepreneurial ventures : definitional, contextual an governance issues*, thèse de doctorat, Université catholique de Louvain, 2012, p. 1. L'essai doctoral est disponible *via* le lien suivant : <https://dial.uclouvain.be/pr/boreal/object/boreal:114031>.

6. Voy. notamment : A. Bakker, « The taxation of Social Enterprise », *European Taxation*, mai 2015, p. 201–205, spéc. p. 202.

7. À travers, par exemple, la prise en compte de différentes catégories de *stakeholders* dans la gestion de l'organisation ou encore la consécration du principe de démocratie économique — une homme, une voix — dans les processus décisionnels. À ce sujet, voy. notamment S. Mertens et M. Marée, « Les contours de l'entreprise sociale », in S. Mertens (dir.), *La gestion des entreprises sociales*, Liège, Edipro, 2015, p. 17–82, spéc. p. 26–28; J. Rijpens et M. Marée, « Entreprises sociales : terminologie et écosystème », *Le baromètre des entreprises sociales*, édition 2015, p. 6. Ce document est disponible *via* le lien suivant : <http://www.academie-es.ulg.ac.be/Barometre2015.pdf>.

ce dessein et devraient, pour la cause, être encouragés, notamment par des dispositifs nationaux<sup>8</sup>.

8. 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). L'Union européenne soutient depuis plus de cinquante ans des initiatives axées sur l'intégration de ses citoyens défavorisés dans la vie professionnelle et, plus généralement, dans la société. Aussi, les stratégies innovantes de promotion et de soutien à l'entreprise sociale et à l'entrepreneuriat social suscitent un intérêt croissant ces dernières années (R. Spear, « Entrepreneuriat social et autres modèles pour assurer l'emploi des plus défavorisés — Rapport de synthèse », 2014, p. 5). Afin de favoriser une « économie sociale de marché hautement compétitive » (art. 2.3 du Traité de l'Union européenne), la Commission a placé l'économie sociale et l'innovation sociale — c'est-à-dire la conception et la mise en œuvre de réponses créatives aux besoins sociaux — au cœur de ses préoccupations. L'encouragement et la valorisation de l'innovation sociale ont été initiés en 2009 par le Président Barroso ([http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-09-81\\_fr.htm?locale=FR](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-09-81_fr.htm?locale=FR)). Dans le document « Stratégie Europe 2020 », publié en 2010, la Commission européenne met l'accent sur une croissance intelligente, durable et inclusive comme moyen de surmonter les faiblesses structurelles de l'économie européenne, d'en améliorer la compétitivité et la productivité et de jeter les bases d'une économie sociale de marché durable ([https://ec.europa.eu/info/strategy/european-semester/framework/europe-2020-strategy\\_fr](https://ec.europa.eu/info/strategy/european-semester/framework/europe-2020-strategy_fr)). L'Union a ainsi défini cinq grands objectifs à atteindre d'ici 2020 : l'amélioration de l'emploi, la recherche et le développement, le climat et l'énergie, l'éducation, l'inclusion sociale et la réduction de la pauvreté. L'entrepreneuriat social apparaît central dans la mise en œuvre de cette stratégie puisqu'il a pour but d'organiser les transformations sociales et économiques qui y sont à l'œuvre. Le principal objectif des entreprises sociales est d'avoir un impact fort sur la société, sur l'environnement et sur la communauté locale ([http://ec.europa.eu/internal\\_market/publications/docs/sbi-brochure/sbi-brochure-web\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/publications/docs/sbi-brochure/sbi-brochure-web_fr.pdf); D. Stokkink et P. Perard, « L'économie sociale et solidaire en Europe », note d'analyse, mai 2016, p. 15 et 18 [<http://www.pourlasolidarite.eu/fr/publication/leconomie-sociale-et-solidaire-en-europe>; chapitre « tiré à part » de R. Holcman (dir.), *Économie sociale et solidaire*, Paris, Dunod, 2015] : « Désormais, l'économie sociale et solidaire constitue un enjeu transversal, lié à de nombreuses autres politiques européennes, telles que la politique de cohésion ou encore la stratégie 'Europe 2020' »). En vue de poursuivre les objectifs de la stratégie Europe 2020, la Commission européenne a publié en 2011 une communication relative à l'entrepreneuriat social (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). Le même jour, la Commission a publié une communication relative à la responsabilité sociale des entreprises (communication de la Commission — Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011–2014, COM [2011] 681 final, 25 octobre 2011). Ces deux communications sont vues comme complémentaires car les entreprises sociales traduisent la plupart du temps un degré particulièrement élevé de responsabilité sociale et environnementale. Un an plus tard, la Commission a mis en place un organe consultatif, un groupe d'experts sur l'entrepreneuriat social (GECES; <http://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=faq.faq&aide=2&Lang=FR>). En raison du renouvellement partiel de la composition du GECES en juin 2015, il convient de distinguer les réalisations du GECES I et du GECES II. Sur la base des travaux de ce groupe, une *task-force* interne pluridisciplinaire a été constituée. Le 9 décembre 2021, la Commission européenne a adopté un nouveau

**3. Le rôle du droit et, singulièrement, du droit fiscal dans la promotion de l'entrepreneuriat social.** Dans cette perspective, la mise en place d'un cadre juridique approprié aux entreprises sociales est une condition jugée essentielle au développement — et donc à la promotion — du secteur<sup>9</sup>. L'entrepreneuriat social, objet d'étude pluridisciplinaire, sera, dans les

---

plan d'action pour l'économie sociale (COM(2021) 778 final). Dans ce plan d'action, la Commission propose d'agir dans trois domaines : 1. créer les conditions propices à l'essor de l'économie sociale (avec, dans ce cadre, une attention portée aux cadres juridiques ce qui inclut notamment l'encadrement de la fiscalité, des marchés publics et des aides d'État, qui doit être adapté aux besoins de l'économie sociale) ; 2. ouvrir aux organisations de l'économie sociale des possibilités pour démarrer et se développer et 3. veiller à ce que l'économie sociale et son potentiel soient reconnus. Dans le prolongement du plan d'action pour l'économie sociale, la Commission a recommandé des mesures concrètes visant à soutenir l'économie sociale. La proposition de recommandation du Conseil du 13 juin 2023 relative à la mise en place des conditions-cadres de l'économie sociale (COM (2023) 316) comprend des recommandations adressées aux États membres en vue d'élaborer et de mettre en œuvre des stratégies d'économie sociale. Le même jour, la Commission a également publié deux documents de travail afin d'améliorer la compréhension des règles fiscales applicables aux entités de l'économie sociale (SWD(2023) 211 final) et aux dons transfrontières à des organismes d'utilité publique (SWD(2023) 212 final). Outre le rôle central joué par la Commission européenne, la volonté de promouvoir l'entrepreneuriat social ressort également des initiatives prises par d'autres institutions de l'Union européenne. Citons, en guise d'exemples, la résolution du Parlement européen du 5 juillet 2018 en vue de la création d'un label spécifique pour les entreprises sociales (voy. *infra*, n° 725) ou encore la résolution du Parlement du 17 février 2022 contenant des recommandations à la Commission sur un statut pour les associations et organisations à but non lucratif européennes transfrontalières. La Commission a répondu positivement à l'appel du Parlement en présentant, le 5 septembre 2023, une proposition de directive visant à faciliter les activités transfrontalières des associations à but non lucratif dans l'Union européenne. Si, dans un ouvrage intitulé « Les entreprises sociales » (paru en 1999), l'OCDE, évoquait spécifiquement le cas des entreprises d'insertion sociale, cette organisation reconnaît une signification extensive au concept qui inclut des organisations qui ont un but social sans employer spécifiquement des personnes en difficulté. Aussi, depuis plusieurs années, l'OCDE travaille de concert avec la Commission européenne afin d'identifier, d'évaluer et de fournir des conseils adaptés aux administrations nationales ou régionales des États membres de l'Union dans la conception et la mise en œuvre de politiques et de programmes intégrés pour les entreprises sociales. Le projet « Social Entrepreneurship in Europe » vise à favoriser l'apprentissage mutuel entre toutes les parties prenantes et praticiens concernés par le suivi et la comparaison des approches politiques et des programmes, la collecte et la diffusion de bonnes pratiques, ainsi que le développement d'outils pour soutenir les réseaux d'apprentissage, les événements et les plateformes (<http://www.oecd.org/fr/cfe/leed/social-entrepreneurship-oecd-ec.htm>).

9. Les aspects légaux apparaissent essentiels pour assurer la promotion de l'entrepreneuriat social. En effet, pour mettre en place des politiques spécifiques, il convient en premier lieu de pouvoir identifier la cible des actions à entreprendre. Voy. 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, *op. cit.*, point 2, p. 6 ; « A map of social enterprises and their eco-systems in Europe. Synthesis Report », DG Emploi, affaires sociales et inclusion, rapport final, 2015, p. 61 (<http://ec.europa.eu/social/main.jsp?langId=en&catId=89&newsId=2149>) ; Commission

pages qui suivent, au cœur d'une étude de nature juridique. Plus spécifiquement encore, c'est l'entreprise sociale en tant que *contribuable* qui retiendra l'essentiel de notre attention. En effet, 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<sup>10</sup>. La mise en place d'une politique fiscale attractive pour l'entrepreneuriat social constitue ainsi l'une des composantes essentielles d'un cadre juridique approprié, si l'on en croit les autorités européennes et internationales<sup>11</sup>.

Un État peut donc encourager les dynamiques d'entrepreneuriat social par sa politique fiscale. Si l'impôt remplit une fonction principalement *budgétaire*, c'est-à-dire la couverture des charges publiques, il peut aussi assumer accessoirement des fonctions *extrabudgétaires* en orientant certains comportements, tantôt en les dissuadant, tantôt en les incitant<sup>12</sup>. Cet

---

européenne/OCDE, *Synthèse sur l'entrepreneuriat social. L'activité entrepreneuriale en Europe*, 2013, p. 8 ([https://www.oecd.org/cfe/leed/Social%20entrepreneurship%20policy%20brief%20FR\\_FINAL.pdf](https://www.oecd.org/cfe/leed/Social%20entrepreneurship%20policy%20brief%20FR_FINAL.pdf)); GESES, « Social enterprises and the social economy going forward. A call for action from the Commission Expert Group on Social Entrepreneurship (GECES) », Direction générale du marché intérieur, de l'industrie, de l'entrepreneuriat et des PME, octobre 2016, p. 30 et 61. Ceci implique en l'espèce de pouvoir définir ce que l'on entend par « entreprises sociales » et ce qui les caractérise (CIRIEC, « Évolutions récentes de l'économie sociale dans l'Union européenne », étude réalisée pour le Comité économique et social européen, 2017, p. 42 et s.; ce document est disponible *via* le lien suivant : <https://www.eesc.europa.eu/sites/default/files/files/qq-04-17-875-fr-n.pdf>).

10. Parmi les politiques pouvant être mises en œuvre, un traitement fiscal *ad hoc* constitue manifestement un enjeu majeur (Commission européenne/OCDE, *Synthèse sur l'entrepreneuriat social. L'activité entrepreneuriale en Europe*, *op. cit.*, p. 8).
11. Voy. notamment : Commission européenne, *Économie sociale et entrepreneuriat social – Guide de l'Europe sociale*, vol. 4, 2013, p. 95. Ce document est disponible *via* le lien suivant : [http://www.ess-europe.eu/sites/default/files/publications/files/dgempl\\_social\\_europe\\_guide\\_vol.4\\_fr\\_accessible.pdf](http://www.ess-europe.eu/sites/default/files/publications/files/dgempl_social_europe_guide_vol.4_fr_accessible.pdf).
12. L'on retrouve ces deux types de fonctions exprimées dans un considérant récurrent des arrêts fiscaux rendus par la Cour constitutionnelle ces dernières années : « Les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique » (voy. notamment C. const., 10 octobre 2012, n° 118/2012, B.6.2; C. const., 17 octobre 2013, n° 138/2013, B.4; C. const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.24; C. const., 25 septembre 2014, n° 134/2014, B.7; C. const., 6 novembre 2014, B.5; C. const., 5 mars 2015, n° 25/2015, B.6; C. const., 7 mai 2015, n° 54/2015, B.7; 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., 1<sup>er</sup> décembre 2016, n° 151/2016, B.18; C. const., 23 février 2017, n° 30/2017, B.19). Cet extrait met en évidence la distinction entre l'impôt comme instrument de financement (les mesures fiscales « assurent une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de la politique socioéconomique ») et l'impôt poursuivant un



interventionnisme fiscal dans l'économie constitue un phénomène « quasiment aussi ancien que l'impôt lui-même<sup>13</sup> ».

Il convient à cet égard de se demander si un cadre fiscal approprié aux entreprises sociales est aujourd'hui garanti en droit belge.

**4. Nécessité de concentrer l'attention sur la fiscalité directe pour des raisons institutionnelles.** Si l'imposition des revenus n'est qu'une facette de la charge fiscale qui pèse sur un contribuable<sup>14</sup>, celle-ci apparaît *a priori* comme l'instrument à mobiliser, si ce n'est exclusivement, à tout le moins nécessairement, pour la mise en place du cadre *fiscal* approprié. En effet, la *fiscalité directe*<sup>15</sup> « constitue le seul 'levier' restant (encore) à la disposition des États membres pour la régulation de leur économie<sup>16</sup> ». En effet, la politique monétaire dépend aujourd'hui de la Banque centrale européenne; la politique budgétaire doit suivre scrupuleusement les indications du Pacte de stabilité et de croissance; quant à la politique fiscale, outre le fait qu'elle est directement influencée par la politique budgétaire européenne, la marge de manœuvre des États est aujourd'hui considérablement réduite, compte tenu de l'harmonisation importante de la *fiscalité indirecte*<sup>17</sup>.

---

objectif autre que ce financement (les mesures fiscales permettent « d'orienter certains comportements »).

13. I. Papadamaki, *Les aides d'État de nature fiscale*, Bruxelles, Bruylant, 2018, n° 1, p. 21, citant notamment les travaux de G. Orsoni dont l'ouvrage *L'interventionnisme fiscal*, Paris, PUF, 1995 (concernant des illustrations de ce phénomène depuis l'Antiquité, voy. les p. 25–35 de ce dernier ouvrage).
14. Lorsqu'il s'agit de mesurer le coût lié à l'adoption d'une forme juridique plutôt que d'une autre, de nombreux paramètres doivent être pris en considération, parmi lesquels la fiscalité directe et indirecte, le coût fiscal lié à la constitution et à la liquidation de l'entité en cause, le traitement fiscal des acteurs gravitant autour de l'entité (la politique de rémunération permise, la taxation des donations et legs ou bien encore le régime des bénévoles). En amont, outre les considérations d'ordre fiscal, le choix d'une forme de personne morale en fonction des objectifs poursuivis par les fondateurs procède également de bien d'autres considérations, d'ordre économique, comptable, social, psychologique ou encore déontologique (P. Nicaise et E.-J. Navez, « Contrôle, stabilité et structure de l'actionnariat : le polymorphisme du paysage sociétaire a-t-il toujours un sens ? », in G.-A. Dal [dir.], *Contrôle, stabilité et structure de l'actionnariat*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 8–57, spéc. p. 19).
15. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 167, p. 107 : « La flexibilité du système fiscal est principalement garantie par l'imposition directe en raison de l'harmonisation poussée de l'imposition indirecte. »
16. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 166, p. 107.
17. Pour parvenir à l'achèvement du marché intérieur et à l'établissement et au maintien d'un régime de concurrence non faussée et équitable, l'Union doit assurer une certaine neutralité fiscale au moyen de différents mécanismes : interdiction des discriminations fiscales (*intégration négative*), contrôle des aides d'État (*a priori intégration négative*) et rapprochement des législations nationales en matière de fiscalité (*intégration positive*). Sur le plan de l'intégration positive, le contraste est particulièrement marqué entre

Si la fiscalité directe constitue en principe un moyen d'expression de la souveraineté étatique, il est toutefois permis de se demander si les États membres disposent encore de la compétence de déterminer librement leur système fiscal en vue de mener une politique interventionniste. Les États membres doivent en effet exercer cette compétence fiscale « dans le respect du droit de l'Union<sup>18</sup> », mais encore conviendrait-il de savoir ce que cette contrainte implique concrètement. À cet égard, un ersatz d'harmonisation fiscale — une *coordination dirigée*<sup>19</sup> — existerait en matière de fiscalité directe, en manière telle que l'interventionnisme fiscal *national* évoluerait ainsi vers un interventionnisme fiscal *européen*<sup>20</sup>.

**5. Présupposé épistémologique (1) : nécessité de distinguer jugement de valeur et jugement de réalité dans une approche de type scientifique.** À suivre le discours des instances internationales, un cadre fiscal approprié<sup>21</sup> et cohérent est donc nécessaire. Le régime belge de fiscalisation des revenus

---

fiscalité indirecte — *très avancée* — et fiscalité directe — *minimale*. La décision de braquer le projecteur sur la fiscalité directe résulte donc moins d'un choix posé que d'une réalité qui s'impose. Voy. *infra*, n° 671.

18. En vertu du « principe d'attribution » (art. 5 du Traité de l'Union européenne), l'Union européenne ne possède que les compétences qui lui ont été *attribuées*; à défaut, la compétence appartient aux États membres. La fiscalité fait partie des *compétences retenues* par les États membres. Toutefois, ce n'est pas pour autant que le droit de l'Union n'a aucune prise sur les politiques fiscales nationales. Les États membres doivent exercer leur compétence fiscale « dans le respect du droit de l'Union européenne ». Voy. *infra*, n° 670 et s.
19. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 839, p. 445. Voy. aussi et notamment sur les impôts directs, impôts *coordonnés* : P. Marchessou et B. Trescher, *Droit fiscal international et européen*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 225–248.
20. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 879, p. 460. Voy. *infra*, n° 728.
21. Si les institutions européennes ne se sont pas exprimées fermement sur la question, des arguments solides, tant théoriques que pratiques, tendent à associer le terme *approprié* à l'idée de *spécificité*. Voy. A. Fici, « A European Statute for Social and Solidarity-Based Enterprise », *op. cit.*, p. 11. Parmi ces arguments, l'on retrouve l'idée que la caractérisation de la spécificité des entreprises sociales est essentielle à leur crédibilité, notamment par la mise en place d'un dispositif légal liant (*binding*) qui garantisse une certaine contrainte sur la distribution des surplus et, partant, la finalité du groupement (A. Ortmann et M. Schlesinger, « Trust, Repute and the Role of Non-Profit Enterprise », *Voluntas*, 1997/8, n° 2, p. 97–119; H. Hansmann et R. Kraakman, « The Essential Role of Organizational Law », *Yale Law Journal*, 2000/6, p. 387–440, spéc. p. 435–436 ainsi que la note subpaginale [77]; A. Fici, « The Essential Role of Cooperative Law », *The Dovenschmidt Quarterly*, 2014, p. 147–158, spéc. p. 147). Un dispositif légal *ad hoc* devrait permettre d'éviter le développement d'entités opportunistes déguisées (B. Weisbrod, *The Nonprofit Economy*, Harvard University Press, Cambridge, 1988, p. 11). Ainsi, les autorités publiques qui souhaiteraient mettre en place une politique favorable pour les entreprises sociales pourraient s'assurer qu'elles ciblent des entreprises dignes d'un tel égard. Si la spécificité des entreprises sociales est *identifiée* et *garantie*, il serait par ailleurs possible de justifier les politiques publiques mises en place, notamment à l'aune de la

devrait ainsi assurer à l'ensemble des entreprises sociales — ce que nous appellerons la « cohérence » — une *charge fiscale moindre*, par comparaison avec celle pesant sur les autres entreprises — ce que nous appellerons le « caractère approprié ». Sans discuter de son bien-fondé, ce discours procède indubitablement d'un jugement de valeur. Or, la science tend à dire *ce qui est*, et la science juridique perdrait sa nature proprement scientifique en s'attachant à prescrire *ce qui doit être*<sup>22</sup>. Nous nourrissons pourtant l'ambition d'inscrire cette dissertation doctorale dans une démarche scientifique. Le discours orienté d'instances telles que l'OCDE ou l'Union européenne ne fera donc office que de postulat de départ. Ainsi, lorsque l'étude entendra vérifier si le « cadre fiscal approprié et cohérent » existe, nous nous bornerons à *décrire* l'existant. Quand l'étude évoluera vers des considérations d'ordre prospectif, celles-ci seront uniquement vouées à éclairer le législateur qui souhaiterait se conformer aux attentes, en identifiant les données du problème à résoudre, différentes options qui s'offrent à lui et les obstacles qu'il devrait surmonter<sup>23</sup>.

**6. Présupposé épistémologique (2) : intérêt de situer l'objet limité de la recherche dans le cadre plus général, que cet objet illustre, des relations entre le droit fiscal et les autres branches du droit.** L'étude que nous nous proposons de mener ne se réduit toutefois pas à une analyse du régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales; celle-ci resterait panoramique et, si elle pouvait certes revêtir un certain intérêt pratique, elle ne rencontrerait pas l'exigence inhérente à la recherche doctorale. La dissertation vise à aborder, à travers la question circonscrite du traitement fiscal des entreprises sociales, celle, plus large, des rapports qu'entretient le droit fiscal avec les autres branches du droit. C'est ainsi que l'on considère, à nouveau frais, la thématique classique de l'autonomie du droit fiscal, un questionnement indissociable et récurrent de cette discipline. En 1968, le Procureur

---

réglementation européenne des aides d'État (voy. A. Fici, « A European Statute for Social and Solidarity-Based Enterprise », *op. cit.*, p. 12–14).

22. N. Thirion, « Que peut la doctrine en droit des sociétés (et ailleurs)? », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2017/1, p. 3–4, spéc. p. 4. Voy. aussi J.-J. R. de Cambacérès, in *Mémoires de L'institut national des sciences et arts, sciences morales et politiques*, t. III, 1801, p. 12 : « Il n'est de véritable science que celle qui n'est point fondée sur l'autorité; car la science n'est point une croyance, mais une expérience. »
23. Voy. L. François, *Le problème de la définition du droit. Introduction à un cours d'évolution de la philosophie du droit à l'époque contemporaine*, Liège, Faculté de Droit de l'université de Liège, 1978, p. 200; M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », in 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° 308, p. 226; N. Thirion, « Que peut la doctrine en droit des sociétés (et ailleurs)? », *op. cit.*

général Krings avait souligné le caractère « second<sup>24</sup> » du droit fiscal par rapport au droit commun<sup>25</sup> ou, pour le dire autrement, du *droit autre que fiscal*. Le droit fiscal serait un « droit de superposition<sup>26</sup> » ou encore un « droit dérivé<sup>27</sup> » qui se grefferait sur des institutions préexistant au droit fiscal. Par contraste, le droit non fiscal est qualifié de « primaire » car il est voué à conférer directement son statut juridique à une situation, comme le mariage ou encore le droit de propriété<sup>28</sup>.

Si le droit fiscal ne déroge pas au droit non fiscal, ce dernier fournit donc les données avec lesquelles il faut composer pour *appliquer* — au stade de l'établissement de l'impôt, mais également quand il s'agit de le recouvrer<sup>29</sup> — ou pour *interpréter* la loi fiscale<sup>30</sup>. Même si le droit fiscal adopte parfois ses propres concepts — c'est par exemple le cas de la taxe sur la valeur ajoutée (ou T.V.A.)<sup>31</sup> —, le régime de fiscalité directe s'insère plutôt dans le système juridique primaire qu'il adapte, le cas échéant, aux fins qu'il

- 
24. E. Krings, « Les lacunes en droit fiscal », in C. Perelman (dir.), *Le problème des lacunes en droit*, Bruxelles, Bruylant, 1968, p. 463–488, spéc. p. 480.
25. Dans pareil système, l'expression *droit commun* désigne « les règles générales du droit ainsi que celles qui organisent les institutions ou les opérations auxquelles le droit fiscal s'applique, par opposition aux règles et aux principes spécifiques au droit fiscal » (P. Van Omneslaghe, « Droit commun et droit fiscal », *J.D.F.*, 1989, p. 5–32, spéc. p. 6).
26. F. Dumon, « Les impôts directs, l'État de droit et la Constitution », *J.D.F.*, 1984, p. 5–35, spéc. p. 15; C. De la Martinière, « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Écrits de fiscalité des entreprises, études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, Paris, Litec, 2009, p. 139–144, spéc. p. 142.
27. J. Schmidt, « L'influence du droit fiscal sur le droit des sociétés », *Rev. trim. dr. com.*, 1957, p. 559–606, spéc. p. 562.
28. E. Krings, « Les lacunes en droit fiscal », *op. cit.*, p. 480.
29. Voy. à ce sujet : A. Nollet, *De l'abus fiscal » ou quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, Gand, Larcier, 2019, n° 115, p. 248.
30. Les principes d'interprétation de la règle fiscale constituent en effet une illustration des rapports entre droit commun et droit fiscal. En vertu du principe d'origine prétorienne selon lequel « le droit commun régit le droit fiscal », lorsque la loi fiscale utilise un terme de droit commun, il convient alors de se référer au droit commun pour déterminer le sens de ce terme sauf si le droit fiscal lui attribue une portée ou un sens particulier. Ce principe découle des enseignements de la jurisprudence de la Cour de cassation; elle a affirmé ce principe pour la première fois dans un arrêt du 9 juillet 1931 (Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, I, p. 218 et s.). Il a été réaffirmé à plusieurs reprises depuis : Cass., 7 juin 1934, *Pas.*, 1934, I, p. 311 et concl. Proc. gén. Gesche; Cass., 14 janvier 1935, *Pas.*, 1935, I, p. 105; Cass., 21 septembre 1979, *J.T.*, 1979, p. 306; Cass., 20 juin 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 1336; Cass., 14 février 2008, *Pas.*, 2008, II, p. 440. Voy. notamment à ce sujet N. Appermont, « De verhouding tussen het burgerlijk recht en het fiscaal recht binnen de Belgische rechtsorde », *A.F.T.*, n° 2018/1, p. 23–55, spéc. p. 43–46.
31. Voy. *infra*, n° 650.

poursuit<sup>32</sup>. Pour les besoins de cette étude, l'influence de principe du droit autre que fiscal sur les règles fiscales ne devra donc jamais être perdue de vue.

Toutefois, ce n'est pas seulement la *dépendance*<sup>33</sup> ou, le cas échéant, l'*indépendance*<sup>34</sup> du droit fiscal par rapport au droit autre que fiscal qui avait interpellé Krings, mais aussi, et peut-être surtout, l'état d'*interdépendance de l'ensemble des branches du droit* : si le droit commun peut certes avoir une influence sur le droit fiscal, celui-ci peut réciproquement exercer une influence sur les institutions du droit commun<sup>35</sup>. Notre étude, à composante essentiellement fiscale, ne pourra donc pas faire l'impasse sur ces interactions<sup>36</sup>.

**7. Premier fil rouge de l'étude : l'existence de tensions persistantes entre droit fiscal et droit des personnes morales.** Dans le cadre limité de notre étude, nous proposerons de vérifier si cet état d'interdépendance existe, plus précisément, en ce qu'il a trait au rapport entre le *droit fiscal* et le *droit des personnes morales*. Par *droit fiscal*, nous entendrons donc désormais, compte tenu des précisions qui précèdent, le régime de fiscalisation

32. F. Dumon, *op. cit.*, p. 14 : « Les 'lois' fiscales établissent, nécessairement, les impôts sur la réalité économique et sociale [...] Elles doivent le faire en s'insérant dans notre cadre institutionnel et juridique. »

33. E. Krings, « Fictions et présomptions en droit fiscal », in C. Perelman et P. Foriers (dir.), *Les présomptions et les fictions en droit*, Bruxelles, Bruylant, 1974, p. 162-185, spéc. p. 162.

34. Le droit fiscal peut en quelque sorte décider de son autonomie, comme l'a souligné M. Van Ommeslaghe « il n'existe d'autre autonomie du droit fiscal que celle que détermine le législateur lui-même, en dérogeant au droit commun » (« Droit commun et droit fiscal », *J.D.F.*, 1989, p. 5-32, spéc. p. 6-7).

35. E. Krings, « Les lacunes en droit fiscal », *op. cit.*, p. 481. Voy. également à ce sujet : J. Schmidt, *op. cit.* Concernant l'interdépendance des branches du droit, voy. encore G. Vedel, *Préface*, in P. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Paris, L.G.D.J., 1972, p. I : « Les progrès et les transformations d'une discipline juridique se font suivant une dialectique bien connue. À un moment donné, les circonstances économiques, politiques et sociales amènent la création d'une nouvelle branche du droit ou — ce qui revient quelquefois au même, sa séparation du tronc auquel elle était auparavant rattachée. Dans cette phase de développement, la jurisprudence et la doctrine s'attachent naturellement à ce que le nouveau champ d'action et d'étude a de spécifique et d'original. Et de rejeter, comme des vêtements mal adaptés, les concepts et les règles du droit commun. C'est alors que la revendication d'autonomie [...] prend son essor. Puis vient une seconde phase : la construction est mise en place ; [...] le temps de la synthèse est venu, en tous cas celui du rapprochement, de la conciliation et des liaisons. Il ne s'agit pas, pour la jeune discipline devenue adulte, de réintégrer purement et simplement le giron maternel d'où elle est sortie [...]. Il s'agit, de façon d'ailleurs plus ambitieuse, de retrouver ce qu'ont de commun, à un stade nouveau de développement, l'ancien et le nouveau, d'autant plus que les disciplines-mères ne sont pas demeurées immobiles, qu'elles ont notamment été elles-mêmes influencées par leurs rejetons. »

36. Voy. *infra*, n° 232.

des revenus des entreprises sociales<sup>37</sup>. Quant au *droit des personnes morales*, nous y sélectionnerons les quelques éléments qui sont nécessaires à la bonne compréhension de leur articulation avec le *droit fiscal*. Nous définirons, à cette fin et au départ de la notion de spécialité légale d'une personne morale, trois normes de référence. La spécialité légale définit en effet le champ d'action autorisé d'une personne morale par le biais de l'*activité qu'elle mène* et/ou de la *finalité qu'elle poursuit*<sup>38</sup>. À côté de ces deux premiers critères, les *règles encadrant l'affectation du surplus* doivent également être prises en compte<sup>39</sup>. Celles-ci ajoutent en effet au critère de la finalité un élément d'effectivité : si la finalité peut demeurer au stade de la simple déclaration d'intention, les règles encadrant l'affectation du surplus tendent quant à elles à en vérifier la réalité.

**8. Second fil rouge de l'étude : les frictions entre activité et finalité des personnes morales en droit belge.** Outre la tension entre le droit des personnes morales et le droit fiscal, qui sera présente tout au long de notre travail, une autre friction, entre l'« activité » et la « finalité » des personnes morales agissant dans la sphère économique cette fois, ressortira de notre réflexion. À cet égard, l'entrepreneuriat social, en ce qu'il se caractérise *notamment* par la poursuite d'une activité économique animée d'une finalité sociale, constitue un sujet de choix : il permet de vérifier si, et le cas échéant, comment, le régime de fiscalisation des revenus appréhende la combinaison des notions d'*activité économique* et de *finalité sociale*. Le fait que les richesses engrangées au moyen d'une activité économique aient une destination altruiste exerce-t-il une influence sur la fiscalisation desdits revenus ?

**9. Intérêt, actualité et originalité de l'étude.** Outre le fait que l'entrepreneuriat social est un phénomène économique et social important et d'une ampleur grandissante<sup>40</sup>, l'intérêt d'y consacrer pareille étude découle notamment de l'originalité du sujet, mais aussi de son actualité.

37. C'est-à-dire le sort fiscal de l'entreprise *elle-même* et non celui de *ceux qui la financeraient* (par le biais de dons ou de legs). Voy. *supra*, n° 4.

38. Voy. *infra*, n° 201 et s.

39. Voy. *infra*, n°s 24 et 207 et s.

40. Si, à la fin de l'année 2014, l'on comptait dans notre pays 18 074 entreprises sociales avec une croissance, sur la période 2008–2014, de 2,2 %, l'emploi salarié y a augmenté de 11,5 % sur la même période pour atteindre le chiffre de 371 478 emplois équivalents temps plein. L'entrepreneuriat social représente environ 12 % de l'emploi salarié total en Belgique (D. Muco-wintore, « Le baromètre quantitatif des entreprises sociales : chiffres clés », in M. Bouchat et S. Mertens [coord.], *Baromètre des entreprises sociales en Belgique*, édition 2016, Liège, Académie des Entrepreneurs Sociaux @HEC Liège, p. 27 ; ce document est disponible *via* le lien suivant : <http://www.academie-es.ulg.ac.be/administration/upload/barometre/Barometre2016.pdf>). À l'échelle de l'Union européenne, il est souligné qu'une

L'entrepreneuriat social suscite un engouement certain. La littérature qui aborde ce sujet sous divers aspects est abondante. La plupart des écrits évoquent, outre la définition à lui donner, les raisons de son apparition, les conditions de son émergence et de son développement ou encore le rôle qu'il joue dans l'économie et, plus largement, dans la société<sup>41</sup>. En dépit du rôle clé qui lui est reconnu, le statut juridique des entreprises sociales est, par contraste, peu étudié<sup>42</sup>. La doctrine se réduit à quelques traités et à des ouvrages à objet limité, évoquant soit des formes juridiques particulières — l'association sans but lucratif est sans aucun doute, de ce point de vue, la plus courtisée<sup>43</sup> —, soit des rassemblements de telles formes intégrant parfois le « secteur non marchand<sup>44</sup> » ou encore « les personnes morales sans but lucratif<sup>45</sup> ». Or, l'entreprise sociale ne se confond, nous le verrons, avec aucune de ces appellations<sup>46</sup>. Plus rares encore sont les écrits qui envisagent différentes structures pouvant être couvertes par la coupole « entrepreneuriat social » tant sous leurs aspects fiscaux que sous leurs aspects non fiscaux<sup>47</sup>. Il n'est pas, à ce jour, d'ouvrage qui se donne pour sujet central

---

entreprise sur quatre nouvellement créées chaque année dans l'Union européenne, et jusqu'à une sur trois en Finlande, en France et en Belgique, relève de l'entrepreneuriat social (Brochure « L'Initiative pour l'entrepreneuriat social de la Commission européenne », décembre 2015, p. 3 : [http://ec.europa.eu/internal\\_market/publications/docs/sbi-brochure/sbi-brochure-web\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/publications/docs/sbi-brochure/sbi-brochure-web_fr.pdf)).

41. Comme Antonio Fici le souligne dans l'une de ses contributions, (A. Fici, « A European Statute for Social and Solidarity-Based Enterprise », *op. cit.*, p. 9–10), sur ces questions, « *literature is endless* ».
42. Et même trop peu étudié selon certains (voy. A. Fici, « A European Statute for Social and Solidarity-Based Enterprise », *op. cit.*, p. 8). Cette affirmation ne vaut certainement pas pour Michel Coipel. Aujourd'hui professeur émérite de l'université de Namur, M. Coipel a consacré et consacre encore de nombreuses recherches et publications aux A.S.B.L. Il a également contribué à l'émergence des sociétés à finalité sociale, sujet de nombre de ses écrits. On le retrouvera par ailleurs en bonne place dans la bibliographie de nos passages relatifs aux sociétés coopératives et aux fondations.
43. Notamment : M. Denef (éd.), *De VZW*, Bruges, la Charte, 2015, 684 pages ; 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, 1270 pages.
44. T. Denotte, X. Gérard et A. Soldai, *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, Limal, Anthemis, 2011 ; H. Louveaux, *Fiscalité du secteur non-marchand*, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 2011.
45. D. Gol et P. T'Kint (dir.), *Les personnes morales sans but lucratif : questions choisies*, CUP, vol. 135, Liège, Anthemis, 2012.
46. Voy. *infra*, n° 11 et s.
47. Nous pouvons néanmoins épingler les travaux de Mme Denef qui a consacré une partie de sa thèse, relative aux activités économiques des A.S.B.L. et des fondations, à la question fiscale (M. Denef, *Economische activiteiten van VZW en stichting. Juridische doorlichting van hun relatie met concurrenten, schuldeisers en begunstigde doelgroep*, Kalmthout, Biblio, 2004). Toutefois, son étude ne prenait ni pour point de départ ni pour



l'entrepreneuriat social et qui entend détailler l'environnement juridique, fiscal et non fiscal, dans lequel ce phénomène évolue en Belgique. Un tel constat permet de penser que l'ambition de cette recherche la singularise et lui confère à tout le moins sa raison d'être.

Des réformes majeures touchant à l'environnement légal, fiscal et non fiscal, des entreprises sociales se succèdent. Alors qu'une entreprise sociale belge est assujettie à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales<sup>48</sup>, une loi du 25 décembre 2017 a mis en œuvre une *réforme de l'impôt des sociétés*, qui est partiellement entrée en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2018<sup>49</sup>. Le droit des personnes morales a connu, lui aussi, une réforme substantielle avec l'instauration d'un Code des sociétés et des associations<sup>50</sup>, le code des personnes morales (constituées sous la forme d'association, de fondation ou de société). Bien que la neutralité fiscale de cette réforme *non fiscale* ait été recherchée par le législateur<sup>51</sup>, celle-ci a des répercussions sur la fiscalisation des revenus des entreprises sociales<sup>52</sup>, comme l'avait annoncé le Conseil d'État<sup>53</sup>. En observant l'évolution des rapports entre droit des personnes morales et droit fiscal sous l'ère du Code des sociétés et des associations, l'étude tombe ainsi à point nommé pour saisir les nouvelles dynamiques en jeu.

---

point de chute la fiscalité et n'avait pas pour objectif une étude approfondie du cadre fiscal de ces personnes morales sans but lucratif. Aussi, en 2017, la collection du *Répertoire Notarial* s'est enrichie d'un important traité relatif aux seules A.S.B.L. dont la troisième partie traite des aspects fiscaux (M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*). Depuis la finalisation de ce manuscrit, nous avons notamment eu l'occasion de participer, avec A. Soldai et X. Gérard, à la rédaction de l'ouvrage *La Fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, 3<sup>e</sup> éd., Limal, Anthemis, 2023. Cet ouvrage propose une analyse des aspects fiscaux et non-fiscaux.

48. Voy. *infra*, n° 33 et s.

49. Voy. *infra*, n° 147 et s. Voy. l'article 86 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *M.B.*, 29 décembre 2017. S'il n'est pas question pour l'heure d'une réforme de l'impôt des personnes morales, nous aurons toutefois à cœur de soulever les différentes questions que cet impôt suscite et de mettre en évidence les liens qu'il entretient avec l'impôt des sociétés réformé — en raison d'un champ d'application partagé entre ces deux régimes d'imposition (voy. *infra*, n° 135 et s.).

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

51. Voy. notamment *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3367/001, p. 3; la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019. Pour le surplus, voy. *infra*, n° 592 et s.

52. Voy. *infra*, n° 594 et s.

53. 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 : « Il est certain que les modifications qu'il apporte au droit des sociétés et des associations auront une incidence sur les règles fiscales et sur leur application. »



**10. Plan de l'étude.** C'est par le biais d'une *généalogie des rapports entre droit des personnes morales et droit fiscal* (première partie), puis des *perspectives d'évolution concernant ces rapports* (seconde partie) que nous entendons contribuer à l'étude du régime belge de fiscalisation des revenus des entreprises sociales et, incidemment, à celle de l'encadrement *fiscal et non fiscal* des entreprises sociales à travers le temps.

Nous tenterons de le démontrer : il n'existe pas *de lege lata* de cadre fiscal approprié et cohérent. Pour en comprendre les raisons, une étude historique soulignera les ressorts de l'architecture fiscale actuelle *par le biais des liens* entre le droit des personnes morales et le droit fiscal. Deux motifs principaux seront identifiés. *En premier lieu*, les caractéristiques du système de fiscalisation des revenus des entités relevant de l'entrepreneuriat social, oscillant entre impôt des personnes morales et impôt des sociétés, ne permettent pas de mettre en place un cadre attractif pour ce type d'entreprises. *En second lieu*, et plus fondamentalement, il n'y a pas de volonté politique portant un tel dessein. Le législateur belge retient, depuis plus de quarante ans désormais, qu'une même activité menée appelle en principe un même traitement fiscal — peu importe la finalité poursuivie et l'affectation réservée aux fonds. La particularité des entreprises sociales, qui se distinguent des autres entreprises par leur finalité et non nécessairement par leur activité, ne peut pas, par nature, être saisie par le cadre actuel vu la *sanctuarisation du critère de l'activité en droit fiscal*.

Le Code des sociétés et des associations 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 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. Cette réforme pourrait-elle, *à moyen ou long terme*, inspirer le législateur et jeter les bases d'un nouvel ordre fiscal, d'une fiscalisation des revenus déterminée à partir, non pas de la source des revenus, mais de l'affectation de ceux-ci, d'un changement de paradigme consacrant la place centrale de la finalité poursuivie pour déterminer le sort fiscal d'un contribuable ? Ces réflexions seront au cœur de la *seconde partie* de notre étude.



## Prolégomènes :

# La notion d'entreprise sociale

**11. Présentation et plan.** L'introduction générale a mis en évidence nombre d'éléments qui appellent des développements ultérieurs. L'un d'eux nécessite toutefois d'être précisé dès l'entame de notre étude. Ainsi, s'il est question d'analyser le régime de fiscalisation des revenus associés aux *entreprises sociales* en Belgique, il convient d'emblée de préciser ce que recouvre ce concept non défini en droit belge<sup>54</sup>.

Pour appréhender la notion d'entreprise sociale, une première démarche peut consister à observer d'autres concepts qui, sans se confondre avec celui-ci, gravitent autour de lui (1). Adopter une telle approche revêt, à notre avis, un intérêt double. *En premier lieu*, elle permet de découvrir, *par approximations successives*, l'entreprise sociale. *En second lieu*, en mobilisant des savoirs *extra-juridiques*, et *in casu* les écrits d'économistes, elle contribue à une meilleure connaissance de l'environnement — de la réalité économique en jeu — et, partant, à une meilleure compréhension du droit<sup>55</sup>.

---

54. Voy. *infra*, n° 25. Notons toutefois que différentes initiatives tendent désormais à imprimer les contours de l'entrepreneuriat social dans des textes juridiques. Il en va ainsi de l'ordonnance bruxelloise du 23 juillet 2018 relative à l'agrément et au soutien des entreprises sociales qui distingue les structures à caractère public et celles à caractère privé (voy. *infra*, n° 735). Dans ce cadre, il convient également de noter que le Code des sociétés et des associations consacre la possibilité d'un agrément comme entreprise sociale uniquement accessible aux sociétés coopératives (voy. *infra*, n° 546 et s.).

55. Voy. M. Van Hoecke, « Le droit en contexte », *R.I.E.J.*, n° 2013/1, p. 189–193, spéc. p. 193. Voy. aussi N. Thirion, « Des rapports entre droit et vérité selon Foucault : une illustration des interactions entre les pratiques juridiques et leur environnement », *R.I.E.J.*, n° 2013/1, p. 180–188, spéc. p. 187 : « Le droit influence tout autant les pratiques sociales qu'il est influencé par elles » ; A. Bailleux et F. Ost, « Droit, contexte et interdisciplinarité : refondation d'une démarche », *R.I.E.J.*, n° 2013/1, p. 25–44, spéc. p. 34 : « Le 'droit' et le 'contexte' sont unis par une relation profondément dialectique. Le droit ne peut se définir

Ce panorama conceptuel permettra de révéler toute l'importance du contexte pour saisir les spécificités de l'entrepreneuriat social en Europe. Ces spécificités, le réseau EMES<sup>56</sup> œuvre depuis plus de vingt ans à les identifier, en proposant des indicateurs qui, à l'instar d'une boussole, ont pour unique ambition d'« aider à localiser les entreprises sociales ('étoiles') ou les groupes d'entreprises sociales ('constellations') les un(e)s par rapport aux autres dans la 'galaxie' des entreprises sociales<sup>57</sup> ». En s'inspirant de ses travaux, la Commission européenne a adopté une définition de l'entrepreneuriat en retenant cinq critères qui, se distanciant de l'idée d'une simple boussole, doivent être rencontrés pour qu'une entité puisse être considérée comme une entreprise sociale (2).

Sur la base de cette définition, nous essayerons de définir les contours de l'entrepreneuriat social en Belgique (3) et les structures qui, parmi celles qui auront pu être identifiées, seront privilégiées dans notre étude, en précisant les raisons pour lesquelles nous circonscrirons notre propos à celles-ci (4).

## 1. L'entreprise sociale et ses voisinages conceptuels

**12. Entreprises sociales et troisième secteur.** D'abord, l'entreprise sociale est censée relever du *troisième secteur*. Alors que l'activité économique des pays industrialisés était tantôt le fait du secteur privé capitaliste, tantôt celui du secteur public, l'on reconnaît depuis quelques décennies l'existence d'une troisième voie, d'un troisième secteur<sup>58</sup>.

---

qu'en opposition et en lien avec son environnement, qui est à la fois son contraire et sa condition d'existence. »

56. L'acronyme « EMES » désigne un réseau international de recherche composé de centres universitaires et de chercheurs individuels sur l'entreprise sociale (<https://emes.net>). Voy. *infra*, n° 19.
57. J. Defourny et M. Nyssens, « Fundamentals for an International Typology of Social Enterprise Models », *ICSEM Working Papers*, n° 33, 2016, p. 25 (traduction libre de : « compass, which helps locating social enterprises ("stars") or groups of social enterprises ("constellations") relative to one another in the "galaxy" of social enterprises »).
58. Voy. notamment S. Mertens, « Non Profit Organisations and Social Economy: Two Ways of Understanding the Third Sector », *Annals of Public and Cooperative Economics*, n° 70-3, Wiley, 1999, p. 501-520, spéc. p. 501 ; J. Defourny, « From Third Sector to Social Enterprise », in C. Borzaga et J. Defourny (éd.), *The Emergence of Social Enterprises*, Londres et New York, Routledge, 2001, p. 1-28. Le contenu de cette contribution a été mis en ligne en juin 1999 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/2268/90501>) et à sa pagination (voy. p. 3) ; J. Defourny, « L'émergence et le développement du concept d'entreprise sociale », in N. Amadio (dir.), *Les dynamiques de l'entrepreneuriat social*, Strasbourg, Néothèque, 2011, p. 21-44. 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/>

Ce secteur se distingue des deux *premiers* par le fait que les organisations qui le composent sont à la fois *non capitalistes* et *non étatiques*. Ces caractéristiques du troisième secteur peuvent être dévoilées au départ d'une approche basée sur la classification des organisations en fonction des théories de la propriété (*ownership*)<sup>59</sup>. La théorie des organisations développe en effet une *conception économique*<sup>60</sup> des « droits de propriété<sup>61</sup> ». Selon cette approche, les droits de propriété d'une organisation visent, d'une part, le droit d'appropriation du surplus résiduel (le droit de percevoir le solde du résultat économique une fois les charges assumées) et, d'autre part, le droit de contrôle résiduel (« le droit de prendre des décisions qui ne sont pas explicitement préétablies par la loi ou réservées à autrui par un contrat<sup>62</sup> »)<sup>63</sup>. La *catégorie bénéficiaire* de l'organisation désigne ceux à qui l'organisation destine son surplus (le solde du résultat économique une fois les charges assumées) alors que la *catégorie dominante* vise ceux qui exercent un droit de contrôle résiduel sur l'organisation.

En recourant à cette approche, le troisième secteur apparaît comme regroupant des organisations *non capitalistes* (par le biais de la catégorie bénéficiaire) et *non étatiques* (par le biais de la catégorie dominante). Les organisations du troisième secteur sont d'abord non capitalistes. Dans les

---

handle/2268/107279) et à sa pagination (voy. p. 2); S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *Les cahiers de la Chaire Cera*, vol. n° 2, août 2007, p. 11. Voy. aussi J. Defourny et S. Mertens, « Le troisième secteur en Europe : un aperçu des efforts conceptuels et statistiques », in B. Gazier, J.-L. Outin et F. Audier (éd.), *L'économie sociale. Formes d'organisation et institutions. XIX<sup>e</sup> 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 (voy. p. 2).

59. Par le biais de cette approche des théories de la propriété, Benetto Gui a identifié ce qui faisait une des spécificités des organisations du troisième secteur : leur caractère *non capitaliste*. Gui n'entendait pas identifier les organisations *non étatiques* dans ses travaux. Sybille Mertens a poursuivi l'analyse en suivant cette même approche. Voy. B. Gui, « The Economic Rationale for the 'Third Sector'. Nonprofit and Other Noncapitalist Organizations », *Annals of Public and Cooperative Economics*, n° 62–4, 1991, p. 551–572; S. Mertens, « Non profit organisations and social economy: two ways of understanding the third sector », *op. cit.*, p. 501–520.
60. L'on n'évoque donc pas le droit de propriété (combinant *usus*, *fructus* et *abusus*), tel que consacré à l'article 3:50 du nouveau Code civil.
61. Voy. à cet égard P. Milgrom et J. Roberts, *Économie, organisation et management*, traduit de l'américain sous la direction de Bernard Ruffieux, De Boeck, Bruxelles & PUG, Grenoble, 1997, p. 375–421.
62. Définition proposée par P. Milgrom et J. Roberts, *Économie, organisation et management*, *op. cit.*, p. 378–379.
63. Voy. à ce sujet, S. Mertens, « Une explication théorique à l'existence des coopératives agréées et des sociétés à finalité sociale en Belgique », *Non Marchand*, n° 16, De Boeck, Bruxelles, 2005, p. 13–27.

organisations du secteur privé capitaliste, la catégorie bénéficiaire est constituée par les investisseurs (actionnaires). Le troisième secteur se distingue du secteur capitaliste parce qu'il est composé d'organisations « dans lesquelles une catégorie d'agents *autres que les investisseurs*<sup>64</sup> se voit attribuer la qualité de bénéficiaires explicites, intentionnels de l'activité économique<sup>65</sup> ». Les organisations du troisième secteur sont aussi non étatiques. Les pouvoirs publics incarnent la catégorie dominante au sein du secteur étatique. Le troisième secteur rassemble des organisations « qui échappent dans une certaine mesure à l'autorité publique, c'est-à-dire des organisations au sein desquelles une catégorie d'agents, *autre que les pouvoirs publics (État ou pouvoirs locaux)*<sup>66</sup>, se voit attribuer la qualité de catégorie dominante<sup>67</sup> ».

En pratique, différents critères permettent de repérer les organisations relevant du troisième secteur. La finalité sociale, la démocratie économique et la contrainte sur la distribution de profit caractérisent la spécificité des organisations non capitalistes<sup>68</sup>. La *finalité est dite sociale* lorsque l'organisation s'oriente tantôt vers une gestion de service à ses membres — dans un organisme d'intérêt mutuel<sup>69</sup> — ou à une collectivité plus large — dans un organisme d'intérêt général — plutôt que vers une gestion de rapport financier au bénéfice des investisseurs<sup>70</sup>. Dans des organisations non capitalistes, l'on peut rencontrer des *pratiques de démocratie économique* en vertu desquelles, lors des prises de décision, le principe « une personne, une voix » peut être consacré. Dans les organismes du troisième secteur, l'on rencontre des organismes contraints de respecter une *certaine limite sur la distribution de profit ou d'actifs*, parfois plus stricte (on parle alors de contrainte de non-distribution du surplus à ceux qui contrôlent ou qui dirigent l'organisation), parfois plus souple (il est possible de pratiquer une politique de distribution des surplus, mais la rémunération est plafonnée). L'*autonomie* ou l'indépendance vis-à-vis du secteur public permet d'identifier les organisations non étatiques<sup>71</sup>.

---

64. Nous soulignons.

65. B. Gui, *op. cit.*, p. 552 (traduction libre).

66. Nous soulignons.

67. S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *op. cit.*, p. 8; S. Mertens, « Non profit organizations and social economy: two ways of understanding the third sector », *op. cit.*, p. 513.

68. S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *op. cit.*, p. 8-10.

69. Dans une telle hypothèse, la catégorie dominante recouvre la catégorie bénéficiaire. Voy. S. Mertens, « Non profit organizations and social economy: two ways of understanding the third sector », *op. cit.*, p. 512.

70. Dans une telle hypothèse, *a contrario*, la catégorie dominante ne s'identifie pas à la catégorie bénéficiaire.

71. Comme l'explique Mme Mertens, l'appartenance au secteur privé permet *a priori* d'exclure du tiers-secteur les organisations non juridiquement distinctes du secteur public,

Parmi les principales appellations correspondant à la notion de troisième secteur, l'on peut notamment distinguer deux grandes tendances : la première, d'origine française, est centrée sur le concept d'*économie sociale* ; la seconde prend appui sur les concepts nord-américains de *nonprofit sector* et de *nonprofit organizations*<sup>72</sup>.

**13. Entreprises sociales, économie sociale et *nonprofit sector*.** L'économie sociale et le *secteur nonprofit* sont nés dans des contextes culturels très différents.

Les diverses composantes de l'économie sociale — associations, mutuelles et coopératives — plongent leurs racines dans le terreau de l'associationnisme<sup>73</sup> ouvrier qui naît à la fin du XVIII<sup>e</sup> siècle en Grande-Bretagne et des conceptions utopistes d'Owen, King, Saint-Simon, Fourier, Proudhon ou encore Buchez<sup>74</sup>. En réalité, ces trois grandes catégories de structures incarnaient l'expression polymorphe d'un mouvement qui animait les franges sociales les plus vulnérables en réaction aux nouvelles conditions de vie induites par la montée en puissance de la société industrielle à cette époque<sup>75</sup>. Les organisations relevant de ces dynamiques prennent leurs

---

c'est-à-dire les organisations étatiques *sensu stricto*. Toutefois, « ce critère n'est [...] pas toujours suffisant car il ne garantit pas automatiquement qu'une catégorie d'agents, autre que les pouvoirs publics, occupe la place de catégorie dominante ». Telle est la raison qui explique que d'autres impératifs sont parfois requis tels que l'autonomie de l'organisation (cf. un budget propre ou l'absence/la minorité de représentants des pouvoirs publics au conseil d'administration) ou encore la liberté d'adhésion des membres. Voy. S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *op. cit.*, p. 11.

72. Voy. S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *op. cit.*, p. 11 ; J.L. Monzón Campos et R. Chaves Ávila (dir.), *L'économie sociale dans l'Union européenne*, rapport d'information élaboré pour le Comité économique et social européen par le Centre international de recherches et d'information sur l'économie publique, sociale et coopérative (CIRIEC), 2012, 129 pages, spéc. p. 33 : « Bien que le terme 'troisième secteur' soit surtout usité dans le monde anglophone pour décrire le secteur sans but lucratif privé constitué en majorité d'associations et de fondations, il est également employé sur le continent européen et dans d'autres régions du monde en guise de synonyme à la notion d'économie sociale [...] ; le troisième secteur s'est [ainsi] profilé comme le point d'intersection de différents concepts » (ce rapport est disponible *via* le lien suivant : <http://www.eesc.europa.eu/resources/docs/qe-30-12-790-fr-c.pdf>).
73. Comme le décrit M. Laville, « l'associationnisme peut être abordé comme le projet de démocratisation de la société mené à partir d'actions collectives, libres et volontaires, ayant pour but la lutte pour l'égalité » (J.-L. Laville, « Histoire et actualité de l'associationnisme : l'apport de Marcel Mauss », *Revue du MAUSS*, 2010/2, n° 36, p. 295–307, spéc. p. 295).
74. J.-M. Demarche, « Économie sociale et cadres juridiques belges », *Revue de la Faculté de Droit de L'Université de Liège*, 1997/2, p. 197–277, spéc. p. 199.
75. J.L. Monzón Campos et R. Chaves Ávila, *L'économie sociale dans l'Union européenne*, *op. cit.*, spéc. p. 13 et les pages suivantes ; J. Defourny et P. Develtere, « Origines et contours de l'économie sociale au Nord et au Sud », in J. Defourny, P. Develtere et B. Fonteneau

*distances vis-à-vis des modalités classiques de la production capitaliste.* Mme Mertens évoque l'exemple du principe de la « double qualité » des associés : « Ils sont travailleurs dans la coopérative de production, travailleurs indépendants dans les coopératives agricoles, de pêcheurs et d'artisans, consommateurs dans celle de consommation et d'habitat, épargnants et emprunteurs dans la société de crédit mutuel, assureurs et assurés dans les sociétés de secours mutuel. Si l'activité génère des profits, le principe de la double qualité permet d'éviter qu'ils ne profitent à d'autres acteurs. Les associés les récupèrent collectivement et cherchent à les affecter à des emplois qu'ils jugent utiles<sup>76</sup>. » Aussi, ces organisations sont fondées sur la solidarité et le *self help*<sup>77</sup> et redoutent une intervention des pouvoirs publics<sup>78</sup>. Voilà pourquoi il peut être observé que ces organisations « préfigurent la naissance d'un troisième secteur<sup>79</sup> ».

Les racines historiques du secteur *nonprofit* sont liées, de leur côté, à la pensée philanthropique et caritative qui était profondément ancrée au XIX<sup>e</sup> siècle au Royaume-Uni et dans les pays de sa sphère d'influence. Il apparaît ainsi que la croissance précoce du penchant américain pour l'association volontaire s'explique notamment par l'hostilité profonde ressentie envers le pouvoir royal et l'autorité centralisée de l'État, une hostilité que les non conformistes religieux, qui ont aidé à peupler les colonies américaines, ont apportée quand ils ont fui le Vieux Monde<sup>80</sup>. Les *nonprofit organizations*

---

(éd.), *L'économie sociale au Nord et au Sud*, De Boeck, 1999, p. 25–56, spéc. p. 33–39; J. Defourny, « L'économie sociale en Wallonie : sources et identité d'un troisième grand secteur », n° 4, p. 8; ce document est accessible via le lien suivant : <https://orbi.uliege.be/bitstream/2268/90532/1/L%27C3%A9conomie%20sociale%20en%20Wallonie.pdf>).

76. Voy. S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *op. cit.*, p. 12.

77. Voy. S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *op. cit.*, p. 12 faisant référence à : A. Gueslin, *L'invention de l'économie sociale*, Economica, Paris, 1987; C. Vienney, *L'économie sociale*, La découverte, Paris, 1994.

78. Voy. cet extrait du Manifeste de la réforme, publié en 1868, repris par H. Desroche. Voy. H. Desroche, *Pour un traité d'économie sociale*, CIEM, Paris, 1983, p. 93–94 : « Les travailleurs repoussent l'intervention de l'État. À vrai dire, ils ne veulent d'aucun patronage; ils veulent améliorer eux-mêmes, par leurs propres efforts, leur situation; mais, se sentant faibles dans leur isolement, ils se groupent, ils s'associent pour le crédit, pour la consommation, pour l'assistance mutuelle. Ils ne demandent au pouvoir qu'une seule chose : la suppression des entraves qui les gênent; rien de plus, rien de moins. »

79. Voy. S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *op. cit.*, p. 13.

80. L.M. Salamon et H.K. Anheier, *Defining the Nonprofit Sector — A Cross-national Analysis*, Institute for Policy Studies, The Johns Hopkins University, 1997, p. 282 (traduction libre) : « [One of the factors which accounted for the early growth of the American penchant for voluntary association] was the deep-seated hostility to royal power and centralized State authority that the religious non conformists who helped populate the American colonies brought with them when they fled the Old World. » Voy. aussi E. Archambault, « Les



sont promues en tant que moyens supérieurs à l'action publique pour rencontrer les besoins de la population<sup>81</sup>. Actuellement, si le développement

---

institutions sans but lucratif en Europe et aux États-Unis », *Gestion & Finances publiques*, n° 12, décembre 2010, p. 1003–1006.

81. M. Hansmann, suivi par d'autres auteurs, considère que deux grands types de théories des organisations à but non lucratif (*nonprofit organizations*) peuvent être distingués. Il y a d'abord celles qui, orientées vers la *demande*, cherchent à expliquer l'existence et le rôle joué par ces organisations. Il y a ensuite celles qui, cette fois tournées vers l'*offre*, mettent en évidence les *comportements*, les motivations qui animent les entrepreneurs et les dirigeants et soulignent en quoi ces organisations diffèrent des entreprises privées classiques. Si cette distinction entre offre et demande est utile pour structurer les théories, les questions relatives aux rôle et comportements sont liées et ne peuvent pas être séparées dans l'absolu (voy. J. Defourny, « Vers une économie politique des associations », *Vie associative et fonctions collectives*, Rapport de la Commission 4 au X<sup>e</sup> Congrès des Économistes Belges de Langue Française, 1992, p. 23–24 évoquant H. Hansmann, « Economic Theories of Nonprofit Organization », in W.W. Powell [éd.], *The Nonprofit Sector*, 1987, p. 27–42, spéc. p. 27–28). La combinaison de différents travaux relevant des théories de la demande est nécessaire pour saisir l'apport du recours aux *nonprofit organizations* dans l'économie. Pour aborder cette question, le point de départ est la notion de bien collectif. Un bien collectif, tel que l'a défini Paul Samuelson (P.A. Samuelson, « The Pure Theory of Public Expenditure », *Review of Economics and Statistics*, n° 36, 1954, p. 387–389) désigne un bien ou un service dont on ne peut pas ou dont on ne veut pas exclure certaines personnes en raison d'un prix (*principe de non-exclusion*). Aussi, une fois produits ou prestés, ces biens peuvent être consommés par plusieurs personnes simultanément sans que cela ne diminue la quantité disponible pour chacune d'elles (*principe de non-rivalité*). L'on peut citer, en guise d'illustrations, la recherche scientifique, les monuments publics ou encore la Défense nationale. Le financement des biens collectifs se heurte au problème dit du « passager clandestin » (*free rider*) : vu les caractéristiques intrinsèques de ces biens, le consommateur sait que, si le bien collectif est produit, il n'en sera pas exclu et qu'il pourra en jouir. Ainsi, il n'a aucun intérêt à contribuer au financement de sa production et peut compter sur la contribution des autres. Toutefois, si tout le monde adopte ce comportement, *in fine* le bien collectif ne sera tout bonnement pas produit. Ce problème du passager clandestin explique pourquoi le financement de ce type de biens doit passer par une source autre que le secteur privé classique. En raison de leurs caractéristiques (*non exclusion* et *non rivalité*), les biens collectifs sont donc généralement fournis par le biais de collectivités publiques (G. Gilbert, v° Biens et services collectifs, in L. Philip [dir.], *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, t. I, Paris, Economica, 1991, p. 159–160). M. Weisbrod part de l'idée que les pouvoirs publics, lorsqu'ils produisent des biens collectifs, ne parviennent pas à satisfaire tout le monde — d'où l'idée d'un échec de l'État (*state failure*) —, qu'il existe une demande résiduelle insatisfaite et qu'à celle-ci l'on doit faire correspondre une offre autrement (B.A. Weisbrod, « Toward a Theory of the Voluntary Non-Profit Sector in a Three-Sector Economy », in E.S. Phelps [éd.], *Altruism, Morality and Economic Theory*, Russell Sage, New York, 1974, p. 171–195; B.A. Weisbrod, *The Voluntary Nonprofit Sector*, D.C. Heath & Co, Lexington, Mass., 1977). La théorie de M. Weisbrod ne permet toutefois pas d'expliquer pourquoi il reviendrait aux *nonprofit organizations* de satisfaire la demande résiduelle en biens collectifs. Pour franchir ce cap, les travaux développés par d'autres auteurs doivent être mobilisés (notamment : H. Hansmann; R.R. Nelson; M. Krashinsky; R. Coase et O. Williamson). Il en ressort qu'à chaque fois qu'une situation particulière favorise l'apparition de comportements opportunistes (cf. le monopole, l'asymétrie d'information et la production de biens collectifs; « échec du marché »;

du secteur *nonprofit* est lié à un partenariat avec le gouvernement, qui soutient ces organisations, il règne toujours aux États-Unis une forte résistance culturelle à l'expansion du gouvernement<sup>82</sup>.

L'économie sociale s'inscrit, elle, dans un contexte bien différent caractérisé par l'interventionnisme social et l'État providence qui reprend à son compte une bonne partie des activités qui se retrouvent aux mains du secteur *nonprofit* aux États-Unis<sup>83</sup>. Mme Archambault souligne, au fond, en guise de synthèse, que, « si des deux côtés de l'Atlantique, le tiers secteur représente une force économique et sociale majeure [...], d'un point de vue européen, le tiers secteur américain *se substitue* à l'État-providence, alors qu'en Europe, il le *complète*<sup>84</sup> ».

De ces contextes divers, il résulte des concepts (économie sociale, *nonprofit sector*) aux contours différents et qui compliquent d'ailleurs les comparaisons internationales<sup>85</sup>. Les *types d'organisations* que l'on y retrouve divergent en grande partie. Ainsi, le noyau dur du concept européen est constitué d'organisations d'intérêt mutuel et de coopératives en particulier, là où l'élément fondateur du tiers secteur nord-américain se compose d'associations d'intérêt général (écoles, collèges, universités, hôpitaux, musées, bibliothèques, garderies, services sociaux, etc.)<sup>86</sup>. L'on peut encore dissocier

---

« échec du contrat », des mécanismes de surveillance doivent être mis en place, ce qui engendre une augmentation des « coûts de transaction ». Ces circonstances constituent un terreau favorable aux sociétés à but non lucratif puisque les coûts de transaction y sont moindres, ces personnes morales étant naturellement dépourvues d'intentions opportunistes (voy. notamment J. Defourny, « Vers une économie politique des associations », *op. cit.*, p. 24–25; S. Mertens, « Une explication théorique à l'existence des coopératives agréées et des sociétés à finalité sociale en Belgique », *op. cit.*; S. Mertens, « Le rôle des entreprises sociales », in S. Mertens [dir.], *La gestion des entreprises sociales*, *op. cit.*, p. 84–120).

82. J.J. Fishman, S. Schwarz, L.H. Mayer, *Taxation of nonprofit organizations: cases and Materials*, 4<sup>e</sup> éd., University casebook series, St. Paul, West Academic, 2015, p. 28. Voy. aussi J. Defourny, « From Third Sector to Social Enterprise », *op. cit.*, p. 8; D. Hiez, *Guide pour la rédaction d'un droit de l'économie sociale et solidaire*, ESS Forum international, 2021, p. 67.

83. S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *op. cit.*, p. 12.

84. E. Archambault, *op. cit.*, p. 1004.

85. Voy. S. Mertens, « Non profit organisations and social economy: two ways of understanding the third sector », *op. cit.*, p. 515–517; J.L. Monzón Campos et R. Chaves Ávila, *L'économie sociale dans l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 37–41; J. Defourny et M. Nyssens, « Approches européennes et américaines de l'entreprise sociale : une perspective comparative », *Revue internationale de l'économie sociale*, n° 319, 2011, p. 18–36.

86. Voy. S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *op. cit.*, p. 11 et 12. Voy. aussi J. Defourny et S. Mertens, *op. cit.*, p. 9–10. Voy. aussi E. Archambault, *op. cit.*, p. 1004 : « Les liens existants dans de nombreux pays européens avec les coopératives et les mutuelles sont constitutifs d'une économie sociale sans équivalent aux États-Unis, où coopératives et mutuelles sont considérées comme des entreprises standards. »

les deux concepts en considération des aspects déterminants qu'ils mettent en exergue : le centre de gravité conceptuel de l'approche *nonprofit* réside dans la contrainte de non-distribution — la politique de distribution du surplus<sup>87</sup> ; celui de l'économie sociale résulte davantage de la gouvernance et des principes consacrant un fonctionnement démocratique<sup>88</sup>.

**14. Entreprises sociales et secteur non marchand.** Le concept de *secteur non marchand* se distingue des autres concepts par le fait qu'il exclut la réalisation d'une activité économique. Renvoyant à l'idée de marché, il rassemble « les organisations animées d'une finalité non capitaliste et qui cherchent à valoriser leur production *autrement que par la vente à un prix couvrant le coût de production*<sup>89</sup> »<sup>90</sup>. L'entrepreneuriat social se situe donc aux antipodes du secteur non marchand au sens strict.

**15. Synthèse : une diversité d'approches conceptuelles.** Dans cette constellation de notions, l'*entreprise sociale* apparaît comme un concept complémentaire<sup>91</sup> de celui d'économie sociale. L'économie sociale n'est elle-même, à l'instar du secteur *nonprofit*, qu'« une déclinaison de la notion de *troisième secteur*<sup>92</sup> » et l'on ne peut confondre aucun de ces concepts avec celui de *secteur non marchand*. Ce panorama conceptuel a toutefois permis de préfigurer déjà les traits caractéristiques de l'entreprise sociale : il doit s'agir d'une organisation *autonome* se livrant à une *activité économique*, au service d'une *finalité sociale* (couvrant ici les organisations tournées vers l'intérêt mutuel ou l'intérêt général<sup>93</sup>), soumise en outre à une *limitation*, voire à une *interdiction de distribution de bénéfices* et, le cas échéant, à une *gouvernance inclusive*. Il a également mis en lumière l'importance du contexte quand il s'agit d'appréhender l'un ou l'autre des concepts utilisés.

---

87. J. Defourny, « Vers une économie politique des associations », *op. cit.*, p. 23.

88. J. Defourny et S. Mertens, *op. cit.*, p. 9–10.

89. Nous soulignons.

90. S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *op. cit.*, p. 24.

91. L'entreprise sociale peut être le vecteur d'une approche dite « plus intégrée » de l'économie sociale et solidaire. Concernant cette idée, voy. J. Defourny, « L'émergence et le développement du concept d'entreprise sociale », *op. cit.*, p. 15–16.

92. S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *op. cit.*, p. 11.

93. Voy. *infra*, n° 23.

## 2. La spécificité de l'entrepreneuriat social en Europe : d'un idéal-type proposé par EMES<sup>94</sup> à l'émergence d'une définition européenne

**16. Nécessité de prendre en considération le contexte de l'entrepreneuriat social.** Pour appréhender l'entrepreneuriat social, c'est également le contexte qui détermine « le type de besoins, les objectifs, les formes organisationnelles, la structure légale et les processus<sup>95</sup> » selon l'endroit du monde où l'on se situe<sup>96</sup>. D'après un rapport de l'OCDE de 2013, « il n'existe pas, à ce jour, de vocabulaire et d'[acceptation<sup>97</sup>] 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<sup>98</sup>. » Aussi, si la littérature internationale regorge de travaux conceptuels autour de la notion d'entrepreneuriat social, la plupart des écrits scientifiques peuvent toutefois être rattachés à l'une de ces trois écoles de pensée : l'école des ressources marchandes, l'école de l'innovation sociale et l'école des dynamiques entrepreneuriales dans l'économie sociale et solidaire<sup>99</sup>. Si

---

94. Voy. *infra*, n° 19.

95. J. Kerlin, « A Comparative Analysis of the Global Emergence of Social Enterprise », *Voluntas*, 2010, vol. 21 (2), p. 162–179, spéc. p. 165 : « *Little attention has been paid to the immediate context of the socially enterprising activity and how that context has shaped the kind of need, purpose, activity, organizational form, legal structure, and process involved in its creation and realization.* »

96. CIRIEC, « Évolutions récentes de l'économie sociale dans l'Union européenne », *op. cit.*, p. 26 : « Aux États-Unis, les entreprises sociales ont été une réponse commerciale aux défis sociaux traditionnellement pris en charge par les organisations non lucratives d'action sociale lorsqu'elles furent confrontées aux réductions des subventions publiques et des dons privés dans les années 1980. Elles ont alors réagi en élaborant des stratégies commerciales génératrices de revenus afin de financer leurs activités philanthropiques. En Europe occidentale, les entreprises sociales ont vu le jour afin de résoudre les problèmes structurels du chômage et des groupes qui rencontrent des difficultés en matière d'emploi, ainsi que pour fournir d'autres services sociaux aux groupes menacés d'exclusion sociale. Autrement dit, elles n'ont généralement pas été créées pour financer les organisations non lucratives d'action sociale mais pour résoudre les problèmes liés au chômage et à la prise en charge sociale des groupes sociaux vulnérables au moyen d'un panel d'activités productives. »

97. Le texte évoque l'« acceptation » uniforme. Vu la version originale du texte en anglais (« *There is, as of yet, no uniform language and understanding around the idea of social enterprise* »), une correction s'impose selon nous.

98. OCDE, *Synthèse sur l'entrepreneuriat social. L'activité entrepreneuriale en Europe*, p. 3 (voy. [https://www.oecd.org/cfe/leed/Social%20entrepreneurship%20policy%20brief%20FR\\_FINAL.pdf](https://www.oecd.org/cfe/leed/Social%20entrepreneurship%20policy%20brief%20FR_FINAL.pdf)).

99. Voy. notamment : J. Dees et B. Anderson, « Framing a Theory of Social Entrepreneurship: Building on Two Schools of Practice and Thought », *Research on Social Entrepreneurship: Understanding and Contributing to an Emerging Field*, Association for Research on Nonprofit Organizations and Voluntary Action (ARNOVA), occasional paper series, 1

les deux premières écoles sont d'origine anglo-saxonne, la troisième a un ancrage européen.

**17. L'école des ressources marchandes.** Selon l'école des ressources marchandes<sup>100</sup> (ou l'approche des « revenus du travail<sup>101</sup> »), la finalité sociale est le facteur qui différencie l'entreprise sociale de l'entreprise classique. Pour faire face à leurs problèmes de financement, les associations doivent innover en développant des activités génératrices de revenus<sup>102</sup>. La nature des associations garantit en fin de compte la dimension sociale. Cette école de pensée promeut également la professionnalisation de la gestion des associations afin d'en améliorer l'efficacité dans un monde de plus en plus concurrentiel. Au sein de cette école, outre l'approche centrée sur le développement des stratégies marchandes des associations (*première génération*), une *seconde*

---

(3), 2006, p. 39–66; J. Defourny et M. Nyssens, « Approches européennes et américaines de l'entreprise sociale : une perspective comparative », *op. cit.*; S. Mertens et J. Defourny, « Entrepreneuriat social », Chapitre Handbook on Entrepreneurship (15 janvier 2013). Ce document 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://hdl.handle.net/2268/146898>) et à sa pagination, voy. p. 2; F. Petrella et N. Richez-Battesti, « Business social, entreprise sociale et E.S.S. : quelles formes de gouvernance? entre similitudes et divergences... », in D. Hiez et E. Lavillunière (dir.), *Vers une théorie de l'économie sociale et solidaire*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 353–370, spéc. p. 356–363; M. Crama, « Entreprises sociales — Comparaison des formes juridiques européennes, asiatiques et américaines », *Études & Dossiers Pour la Solidarité*, p. 13–16. Ce document est disponible *via* le lien suivant : <http://www.pourlasolidarite.eu/fr/publication/entreprises-sociales-comparaison-des-formes-juridiques-europeennes-asiatiques-et-0>.

100. Cette définition peut illustrer l'approche défendue par cette école : « Une entreprise sociale est une organisation qui poursuit de façon prioritaire sa mission sociale ou environnementale tout en utilisant des méthodes commerciales. [...] Les entreprises sociales bâtissent un monde plus juste et plus durable en appliquant des stratégies orientées-marché aux problèmes sociaux actuels » (S. Mertens et J. Defourny, *op. cit.*, p. 3). Les auteurs renseignent la source suivante : [www.se-alliance.org](http://www.se-alliance.org) (« Social Enterprise Alliance »). Ces auteurs précisent que la « Social Enterprise Alliance » est « une organisation qui se veut rassembler la communauté croissante d'entreprises sociales en favorisant les opportunités d'apprentissage et de réseautage entre les entreprises sociales, les fondations, les financeurs, les enseignants, les entreprises et les prestataires de service » (*ibid.*).
101. C'est ainsi qu'est désignée l'école des ressources marchandes dans l'étude menée par le CIRIEC pour le Comité économique et social européen : « Évolutions récentes de l'économie sociale dans l'Union européenne », *op. cit.*, p. 26.
102. Voy. notamment : J.C. Crimmings et M. Kiel, *Enterprise in the Nonprofit Sector*, Washington DC : Partners for livable places, 1983; C.W. Massarky, « Coming of Age: Social Enterprises Reaches its Tipping Point », *Research on social entrepreneurship*, ARNOVA occasional paper series, 2006, vol. 1, n° 3, p. 67–88; B.A. Weisbrod, *The Nonprofit Economy*, *op. cit.*; J. Kerlin, « Social enterprise in the United States and Europe: Understanding and learning from the differences », *Voluntas*, 17(3), 2006, p. 247–263; D. Young et L.M. Salamon, « Commercialization, Social Ventures, and For-Profit Competition », L.M. Salamon (éd.), *The State of Nonprofit America*, Washington DC : Brookings Institution, 2002, p. 423–446; R. Dart, « The Legitimacy of Social Enterprise », *Nonprofit Management and Leadership*, 2004, vol. 14, n° 4, p. 363–486.

*génération* de travaux étend la notion d'entreprise sociale à des initiatives marchandes poursuivant une finalité *pour partie* sociale, peu importe que celles-ci soient à but lucratif ou non<sup>103</sup>. Aussi, certains auteurs porteurs de cette seconde approche sous-entendent que les frontières entre secteur public, secteur privé à but de lucre et secteur privé sans but de lucre tendent à s'estomper ; l'entrepreneuriat social pourrait être le fait des trois secteurs. Le *social business*, axé sur la fourniture de biens ou de services à des clients très pauvres (cf. le microcrédit) et mis en avant par le prix Nobel de la paix M. Yunus, est également évoqué.

**18. L'école de l'innovation sociale.** Cette école de pensée<sup>104</sup> considère que l'entrepreneur social, sa créativité, son dynamisme et son *leadership* sont des notions centrales pour caractériser l'entreprise. C'est la nature de l'innovation et l'ampleur de l'impact social de l'organisation qui importent, et non les ressources mobilisées à cette fin. Ce courant s'inscrit dans une conception privée de la défense de l'intérêt général et est soutenu par le développement d'une « philanthropie à risque » ou *venture philanthropy* (au moyen de laquelle le philanthrope, en soutenant des initiatives sociales d'intérêt général, adopte la posture d'un investisseur en exerçant un contrôle et en fournissant une aide dans le *management* des structures ainsi financées)<sup>105</sup>.

**19. L'école des dynamiques entrepreneuriales dans l'économie sociale et solidaire.** Ce mouvement de pensée, issu du réseau EMES, domine en Europe<sup>106</sup>. Vu l'arrivée de nouveaux cadres légaux dans différents États

103. Voy. notamment : J. Austin, H. Stevenson et J. Wei-Skillern, « Social and Commercial Entrepreneurship: Same, Different, or Both? », *Entrepreneurship Theory and Practice*, 2006, vol. 31, n° 1, p. 1–22; A. Nicholls (éd.), *Social Entrepreneurship: New Models of Sustainable Social Change*, Oxford University Press, 2006; J. Boschee, *The Social Enterprise Sourcebook*, New York, Edwards, 2001.

104. Voy. C. Travaglini, F. Bandini et K. Mancinone, « Social Enterprises in Europe: Governance Models. An Analysis of Social Enterprises Governance Models Through a Comparative Study of the Legislation of Eleven Countries », *EMES Conferences Selected Papers Series*, Trento, 2009. La définition proposée par Dees dès 1998 synthétise la pensée de cette seconde école : « L'entrepreneur social joue un rôle d'agent de changement dans le secteur social en poursuivant une mission de création de valeur sociale et en exploitant de nouvelles opportunités vis-à-vis de sa mission pour soutenir cette mission. Il s'inscrit dans un processus continu d'innovation, d'adaptation et d'apprentissage, agissant avec audace sans être limité, *a priori*, par les ressources disponibles et en faisant preuve d'un sens aigu de l'engagement et de ses impacts sociaux » (G. Dees, *The Meaning of 'Social Entrepreneurship'*, Stanford University, mimeo, 1998). Cette traduction française a été proposée par Jacques Defourny et Marthe Nyssens in « Approches européennes et américaines de l'entreprise sociale : une perspective comparative », *op. cit.*, p. 20.

105. S. Mertens et J. Defourny, *op. cit.*, p. 4–5.

106. D'autres conceptions coexistent toutefois. Le réseau EMES couvrait initialement l'ensemble des États membres de l'Union européenne de manière à adopter une approche commune. Depuis quelques années, l'on peut constater la coexistence de différentes



européens, la Commission européenne avait financé un projet de recherche précisément intitulé « EMergence des Entreprises Sociales » (d'où l'acronyme EMES), couvrant la période 1996–2000. En Europe, les travaux menés depuis plus de vingt ans par ce réseau sont dotés d'un grand retentissement. Neuf indicateurs sont proposés pour appréhender respectivement le caractère économique et entrepreneurial (critères 1 à 3), la finalité sociale (critères 4 à 6) et<sup>107</sup> les traits majeurs d'un mode de gouvernance spécifique aux entreprises sociales (critères 7 à 9)<sup>108</sup>.

1. *Une activité continue de production de biens ou de services.* Les entreprises sociales sont directement impliquées, de manière continue, dans la production de biens ou la prestation de services aux personnes. L'activité économique est à tout le moins l'un des principaux *leitmotivs* des entreprises sociales, ce qui les dissocie de certaines *nonprofit organizations* dont l'activité principale est la défense des intérêts ou encore la redistribution d'argent.

---

conceptions, lesquelles s'entrecroisent dans les débats européens. Différents membres d'écoles de commerce reprennent le concept de l'entrepreneuriat social tel que façonné en Amérique du Nord et l'aménagent. Jacques Defourny et Marthe Nyssens évoquent ainsi les travaux de Mair, Marti, Nicholls, Robinson et Hockerts : J. Defourny et M. Nyssens, « Les conceptualisations internationales de l'entreprise sociale », in L. Gardin, J.-L. Laville et M. Nyssens (dir.), *Entreprise sociale et insertion : Une perspective internationale*, Paris, Desclée de Brouwer, 2012, p. 13–35, spéc. p. 18–19 et les références citées.

107. Les indicateurs étaient traditionnellement présentés en deux sous-ensembles (quatre indicateurs de nature économique, cinq indicateurs de nature sociale; voy. notamment J. Defourny, « From Third Sector to Social Enterprise », *op. cit.*, p. 16–20; J. Defourny et M. Nyssens, « Social Enterprise in Europe: at the Crossroads of Market, Public Policies and Third Sector », *Policy and Society*, 2010, p. 231–242, spéc. p. 239–240 [ce document est disponible *via* le lien suivant : <https://doi.org/10.1016/j.polsoc.2010.07.002>]). Dans une perspective comparative avec les écoles de pensée américaines, il a semblé toutefois plus approprié de présenter ensuite ces neuf indicateurs dans trois sous-ensembles plutôt que deux, ce qui permet de mettre en évidence des *formes particulières de gouvernance* propres au type idéal d'entreprise sociale théorisé par EMES (J. Defourny et M. Nyssens, « The EMES Approach of Social Enterprise in a Comparative Perspective », in J. Defourny, L. Hulgard & V. Pestoff [éd.], *Social Enterprise and the Third Sector*, London and New York, Routledge, 2014, p. 42–65, spéc. p. 8 de la version en ligne [traduction libre] : [https://orbi.uliege.be/bitstream/2268/147181/1/EMES%20WP%2012\\_03%20JD%20MN.pdf](https://orbi.uliege.be/bitstream/2268/147181/1/EMES%20WP%2012_03%20JD%20MN.pdf)). Voy. aussi J. Defourny et M. Nyssens, « Les conceptualisations internationales de l'entreprise sociale », *op. cit.*, p. 19–23; J. Defourny et M. Nyssens, « Approches européennes et américaines de l'entreprise sociale : une perspective comparative », *op. cit.*, p. 24–25).
108. Les développements qui suivent constituent une synthèse de : J. Defourny et M. Nyssens, « The EMES Approach of Social Enterprise in a Comparative Perspective », *op. cit.*, spéc. p. 8 de la version en ligne (traduction libre); J. Defourny et M. Nyssens, « Les conceptualisations internationales de l'entreprise sociale », *op. cit.*, spéc. p. 19–23; J. Defourny et M. Nyssens, « Approches européennes et américaines de l'entreprise sociale : une perspective comparative », *op. cit.*, spéc. p. 24–25.

2. *Un niveau significatif de prise de risque économique.* La viabilité financière d'une entreprise, au contraire de la plupart des institutions publiques, dépend des efforts consentis par leurs membres et leurs travailleurs; le risque qui y est inhérent en vue de lui assurer des ressources suffisantes est assumé en tout ou partie par les créateurs de ladite entreprise.
3. *Un niveau minimum d'emploi rémunéré.* L'activité de l'entreprise sociale requiert un niveau minimum d'emploi rémunéré bien que les entreprises sociales, à l'instar des *nonprofit organizations*, peuvent mobiliser des ressources tant monétaires que non monétaires et faire appel à des travailleurs rémunérés comme à des volontaires.
4. *Un objectif explicite de service à la communauté.* L'un des objectifs principaux des entreprises sociales est le service à la communauté ou à un groupe spécifique de personnes. L'on peut également souligner, dans la même perspective, que la volonté de promouvoir le sens de la responsabilité sociale au niveau local est caractéristique de ces entreprises.
5. *Une initiative émanant d'un groupe de citoyens.* Les entreprises sociales résultent d'une dynamique collective impliquant des personnes qui font partie intégrante d'une communauté/d'un groupe qui partage un besoin/objectif/bien. Cette dimension collective doit être maintenue dans le temps d'une manière ou d'une autre, même si l'importance du *leadership* (par un individu ou un petit groupe de dirigeants) ne doit pas être négligée.
6. *Une limitation de la distribution des bénéfices.* Il faut distinguer les entreprises sociales qui sont caractérisées par une interdiction de distribution absolue à leurs dirigeants ou membres de celles qui, comme les coopératives, peuvent distribuer des bénéfices, mais de manière limitée. Cette caractéristique contribue à éviter les comportements animés par une volonté de maximisation du profit.
7. *Un degré élevé d'autonomie.* Les entreprises sociales sont créées par un groupe de personnes sur la base d'un projet propre et le contrôle — que l'on identifie généralement comme la participation majoritaire dans les organes de décision — s'exerce par le biais de ces mêmes personnes. Si ces entreprises peuvent dépendre de subsides publics, elles ne se trouvent pas directement ou indirectement sous le joug d'autorités publiques, de fédérations ou d'autres entreprises privées. Elles peuvent tant faire entendre leur voix (*vote*) que cesser leurs activités (*exit*).



8. *Un pouvoir de gestion non basé sur la détention de capital.* Ce critère fait écho au principe « un membre, une voix », ou tout au moins à un processus de décision dans lequel les droits de vote au sein de l'assemblée détenant le pouvoir de décision ultime ne sont pas répartis en fonction de la détention éventuelle du capital. Évidemment, les propriétaires du capital social ont un pouvoir de décision, mais celui-ci est généralement partagé avec d'autres parties prenantes.
9. *Une dynamique participative, impliquant les différentes parties concernées par l'activité.* La représentation et la participation des usagers ou des clients, l'influence des différentes parties prenantes sur la prise de décision et la gestion participative constituent souvent des caractéristiques importantes des entreprises sociales. Dans de nombreux cas, l'un des objectifs des entreprises sociales est de promouvoir la démocratie au niveau local grâce à l'activité économique.

**20. Option en faveur de cette dernière approche.** Vu l'importance du contexte culturel (en l'occurrence européen), et aux fins de notre étude, l'approche proposée par EMES est à notre avis à privilégier pour définir l'entreprise sociale. Toutefois, les neuf indicateurs développés par ce réseau décrivent un « idéal-type », au sens wébérien du terme, c'est-à-dire une construction abstraite, une catégorisation qui doit permettre *in casu* de situer les entreprises sociales les unes par rapport aux autres vu leur variété<sup>109</sup>. Il ne s'agit donc pas d'exiger qu'une entreprise, pour être « sociale », rencontre nécessairement l'ensemble de ces critères.

**21. Consécration de l'approche EMES au sein de l'Union européenne.** Sous l'impulsion de l'Union européenne, l'approche conceptuelle du réseau EMES a toutefois pris un virage normatif et a débouché sur une définition européenne de l'entreprise sociale. À la fin de l'année 2009, le Comité économique et social européen (CESE) a en effet rédigé un avis sur la diversité des formes d'entreprise en Europe, dans lequel, tout en soulignant leurs particularités, elle invitait la Commission à mettre en œuvre une politique pour les entreprises sociales. Celles-ci y étaient décrites comme « une gamme très diversifiée d'entreprises privées, qui partagent des caractéristiques

---

109. Voy. notamment : S. Mertens et J. Defourny, *op. cit.*, p. 6 ; J. Defourny et M. Nyssens, « Fundamentals for an International Typology of Social Enterprise Models », *op. cit.*, p. 25 ; J. Defourny et M. Nyssens, « The EMES Approach of Social Enterprise in a Comparative Perspective », *op. cit.*, p. 42–65. Les entreprises qui se conforment — même plus approximativement — à ces critères n'en sont pas moins considérées comme des entreprises sociales par le réseau EMES (J.-F. Draperi, « L'entrepreneuriat social : du marché public au public marché », *Revue internationale de l'économie sociale*, n° 316, 2010, p. 18–40, spéc. p. 22). Sur la notion d'idéal-type, voy. notamment J. Coenen-Huther, « Le type idéal comme instrument de la recherche sociologique », *Revue française de sociologie*, n° 2003/3, p. 531–547.

semblables d'organisation et d'exploitation, mènent des activités à finalité sociale qui ont pour objectif premier de répondre aux besoins des individus plutôt que de rémunérer les investisseurs bailleurs de capitaux. Ces entreprises revêtent pour l'essentiel la forme de coopératives, de mutuelles, d'associations et de fondations<sup>110</sup>. »

La Commission a, semble-t-il, entendu cet appel car, deux ans plus tard, elle a publié une communication « Initiative pour l'entrepreneuriat social<sup>111</sup> » (ou « *Social business initiative* »), dans laquelle elle a proposé une *définition* du phénomène ainsi qu'un *plan d'action*. L'entreprise sociale y est définie comme « une entité exerçant une activité économique indépendamment de son statut juridique et de son mode de financement pour laquelle l'objectif social ou sociétal d'intérêt commun est la raison d'être de l'action commerciale, qui se traduit souvent par un haut niveau d'innovation sociale, dont les bénéficiaires sont principalement réinvestis dans la réalisation de cet objet social, et dont le mode d'organisation ou le système de propriété reflète la mission, s'appuyant sur des principes démocratiques ou participatifs, ou visant à la justice sociale ». Le plan d'action s'inscrit dans le soutien général à l'innovation sociale et distingue trois « pôles d'amélioration » : l'accès au financement, la visibilité des entreprises sociales et l'environnement juridique et institutionnel.

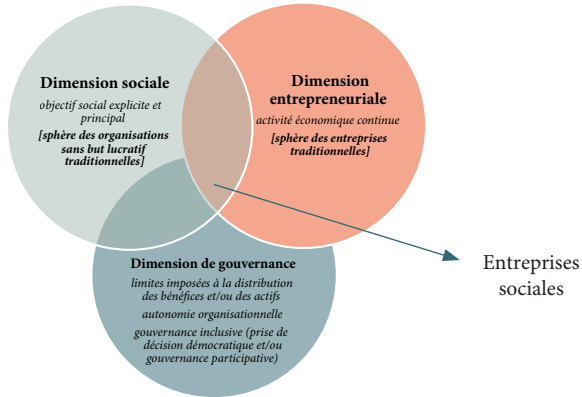
**22. Conséquence : une première cartographie européenne des entreprises sociales<sup>112</sup>.** Pour améliorer leur visibilité, la Commission européenne a commandé en 2013 une cartographie des entreprises sociales en Europe. Celle-ci doit permettre de déterminer, par pays, leurs caractéristiques, leurs modèles économiques, leur poids économique, leur potentiel de croissance transfrontière, le contenu et les critères des statuts juridiques et régimes fiscaux, ainsi que les dispositifs de labellisation existants. Pour appréhender le phénomène de l'entrepreneuriat social en Europe, il apparaît essentiel de s'accorder sur ce dont on parle et, ce faisant, sur une définition commune de l'entrepreneuriat social. Sur la base de la définition proposée par la Commission en 2011, une définition de travail est adoptée. Cette *définition*

110. CESE, « La diversité des formes d'entreprise », avis, INT/447, 1<sup>er</sup> octobre 2009, p. 7–8. Pour un commentaire, voy. CIRIEC, « Évolutions récentes de l'économie sociale dans l'Union européenne », *op. cit.*, p. 24. Le CESE a réaffirmé à l'été 2019 qu'il est nécessaire de mettre en place un cadre juridique européen adapté pour les entreprises de l'économie sociale (CESE, « Vers un cadre juridique européen adapté pour les entreprises de l'économie sociale », avis, INT/871, 19 juin 2019).

111. 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, *op. cit.*

112. Pour un état des lieux concernant la cartographie, voy. <https://emes.net/research-projects/social-enterprise/eu-mapping-mapping-study-on-social-enterprise-ecosystems-update-part-2/>.

politique, s'inspirant de l'approche EMES<sup>113</sup>, intègre les éléments clés de l'entreprise sociale autour des dimensions entrepreneuriale, sociale et de gouvernance, comme l'illustre le schéma ci-après. Des illustrations de *définitions juridiques* de l'entreprise sociale consacrent d'ailleurs elles aussi ces trois dimensions<sup>114</sup>.



113. Les rapports publiés par Commission reconnaissent expressément que l'inspiration a été puisée dans l'ensemble de la littérature européenne académique et politique en faisant référence à C. Borzaga et J. Defourny, *The emergence of social enterprise*, London et New York, Routledge, 2001 ; J. Defourny et M. Nyssens, « Conceptions of Social Enterprise and Social Entrepreneurship in Europe and the United States: Convergences and Divergences », *Journal of Social Entrepreneurship*, 2010, n° 1, p. 32–53 (« A map of social enterprises and their eco-systems in Europe. Synthesis Report », DG Emploi, affaires sociales et inclusion, rapport final, 2015, p. 9 ; « Une cartographie des entreprises sociales et de leurs écosystèmes en Europe », résumé exécutif, Commission européenne, décembre 2014, p. 2).
114. Un règlement du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2013 établissant notamment un programme en faveur de l'emploi et de l'innovation sociale adopte une définition de l'entreprise sociale : voy. le règlement (UE) n° 1296/2013 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2013 établissant un programme de l'Union européenne pour l'emploi et l'innovation sociale (EaSI) et modifiant la décision n° 283/2010/UE instituant un instrument européen de microfinancement Progress en faveur de l'emploi et de l'inclusion sociale, *J.O.U.E.*, L 347, 20 décembre 2013, art. 2, 1 : « 'Entreprise sociale', une entreprise qui, quelle que soit sa forme juridique : a) a pour objectif principal, en vertu de ses statuts ou de tout autre document constitutif de l'entreprise, de produire des effets sociaux positifs et mesurables, plutôt que de générer du profit pour ses propriétaires, ses membres ou ses actionnaires, et qui : i) fournit des services ou des biens qui génèrent un bénéfice social et/ou ii) utilise une méthode de production de biens ou de services qui est la matérialisation de son objectif social ; b) utilise ses bénéfices en premier lieu pour atteindre son objectif principal et a des procédures et des règles prédéfinies couvrant toute distribution de bénéfices aux actionnaires et aux propriétaires, qui garantissent qu'une telle distribution ne dessert pas son objectif principal ; et c) est gérée dans un esprit d'entreprise, de manière responsable et transparente, notamment en associant ses employés, ses clients et les parties prenantes concernées par ses activités économiques. » Une définition semblable est retenue de l'« entreprise de portefeuille éligible » aux fins de l'application du règlement relatif aux fonds d'entrepreneuriat social européens d'avril 2013, tel que modifié en octobre 2017 : voy. le règlement (UE) n° 346/2013 du Parlement

La *dimension entrepreneuriale* correspond à un engagement en faveur d'une activité économique continue. Elle distingue les entreprises sociales de certaines organisations sans but lucratif qui appartiennent à la sphère du non marchand<sup>115</sup>.

La *dimension sociale* fait référence à la poursuite d'un objectif social principal et explicite. Une telle dimension permet de distinguer les entreprises sociales des entreprises traditionnelles à but lucratif.

La *dimension de gouvernance* fait notamment référence aux mécanismes qui permettent d'assurer une affectation des ressources aux objectifs sociaux définis par l'organisation (mécanismes d'« *asset lock* »). Cette dimension de gouvernance devrait permettre de distinguer plus nettement encore les entreprises sociales des entreprises traditionnelles et des organisations traditionnelles sans but lucratif ou entités de l'économie sociale<sup>116</sup>.

Cette étude distingue en outre les critères essentiels (*core criteria*) des critères plus accessoires (*mapping criteria*) : si les premiers précisent les conditions qu'une organisation doit rencontrer *a minima* pour être qualifiée d'entreprise sociale selon la définition de l'Union européenne, les seconds évoquent des caractéristiques pertinentes au regard des conditions dégagées<sup>117</sup>. Alors que l'approche proposée par le réseau EMES en était dépourvue, il faut noter ici, avec les *core criteria*, l'ajout d'une portée normative.

Selon cette approche, pour être une entreprise sociale, il conviendrait à *tout le moins* de réunir cinq conditions :

1. s'engager dans une *activité économique*, dans une activité continue de production et/ou d'échange de biens et/ou services (première condition);
2. poursuivre un *objectif social explicite et principal*, un objectif social étant défini comme un objectif qui bénéficie à la société (deuxième condition);

---

européen et du Conseil du 17 avril 2013 relatif aux fonds d'entrepreneuriat social européens, *J.O.U.E.*, L 115, 25 avril 2013, art. 3, d), *tel que révisé* par l'article 2.2 du règlement (UE) n° 2017/1991 du 25 octobre 2017 modifiant le règlement (UE) n° 345/2013 relatif aux fonds de capital-risque européens et le règlement (UE) n° 346/2013 relatif aux fonds d'entrepreneuriat social européens, *J.O.U.E.*, L 293, 10 novembre 2017. Initialement, il convenait de fournir des biens ou des services à des personnes vulnérables, marginalisées, défavorisées ou exclus. En 2017, l'on a remplacé cette condition par celle-ci : la fourniture de services ou de biens qui génèrent un bénéfice social.

115. Voy. *supra*, n° 14.

116. « Une cartographie des entreprises sociales et de leurs écosystèmes en Europe », résumé exécutif, Commission européenne, décembre 2014, p. 2.

117. « A map of social enterprises and their eco-systems in Europe. Synthesis Report », DG Employment, Social Affairs and Inclusion, 2015, final report, p. 10.

3. avoir des *limites de distribution des bénéfices et/ou des actifs* afin de garantir la priorité à l'objectif social sur la réalisation de profits (troisième condition)<sup>118</sup>;
4. être *autonome* en termes d'organisation vis-à-vis de l'État et des autres organisations traditionnelles à but lucratif (quatrième condition); et,
5. avoir une *gouvernance inclusive*, c'est-à-dire une gouvernance caractérisée par des procédures de décision participatives et/ou démocratiques (cinquième condition)<sup>119</sup>.

**23. Précisions sur le critère de la finalité.** Parmi les cinq conditions évoquées ci-avant, celle relative à la finalité attire plus particulièrement l'attention. Si toute organisation du troisième secteur doit avoir une *finalité sociale*<sup>120</sup>, l'activité économique d'une entreprise sociale doit donc, selon l'approche européenne, poursuivre un objectif social, un *objectif qui bénéficie à la société*. Cette caractéristique est d'ailleurs commune à toutes les écoles de pensée : l'objectif explicite de favoriser la communauté ou de créer une valeur sociale est la mission essentielle de l'entrepreneuriat social et des entreprises sociales<sup>121</sup>.

Définir le caractère social est toutefois une tâche difficile. Un tel exercice est aussi périlleux dans une démarche scientifique puisqu'il peut être perçu comme un jugement de valeur à propos de ce qui est social et donc, corrélativement, de ce qui ne l'est pas. Retenons, à ce stade, que les chercheurs s'accordent sur le fait que le caractère social de la mission d'une

---

118. Dans le cadre du Guide de l'Europe sociale consacré à l'économie sociale et à l'entrepreneuriat social, émanant de la Direction générale de l'emploi, des affaires sociales et de l'inclusion (Commission européenne), et publié en 2013, il est souligné que « [l]a contrainte de non-redistribution du profit et du capital (souvent appelée '*asset lock*' et fixée dans les statuts de l'entreprise ou exigée par la loi), qui caractérise les entreprises sociales dans de nombreux pays européens, vise également à garantir la consolidation des avoirs de l'organisation et la poursuite permanente de son objectif d'intérêt général. En effet, en cas de dissolution de l'entreprise, ses avoirs sont normalement transférés à une autre entreprise sociale, garantissant de ce fait la poursuite des objectifs de protection sociale et de développement » (« Économie sociale et entrepreneuriat social », *Guide de l'Europe sociale*, volume 4, Commission européenne, Direction générale de l'emploi, des affaires sociales et de l'inclusion, mars 2013, p. 32; <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=738&langId=en&pubId=7523>).

119. « Une cartographie des entreprises sociales et de leurs écosystèmes en Europe », résumé exécutif, Commission européenne, décembre 2014, p. 2.

120. Voy. *supra*, n° 12.

121. J. Defourny et M. Nyssens, « Conceptions of Social Enterprise and Social Entrepreneurship in Europe and the United States: Convergences and Divergences », *op. cit.*, p. 44 (traduction libre de : « *for all schools of thought, the explicit aim to benefit the community or the creation of social value is the core mission of social entrepreneurship and social enterprises* »).

entreprise sociale peut apparaître à différents niveaux, qu'il s'agisse de la *nature des biens fournis ou des services prodigués* (l'accès à des soins pour des personnes démunies, par exemple) ou des *modalités de production* (ainsi, l'intégration professionnelle de personnes handicapées ou le souci d'assurer aux producteurs des pays du tiers-monde un prix de revient « équitable »). Selon certains, la mission sociale peut même s'incarner dans des *valeurs sociétales plus larges* (une entreprise qui veut renforcer en son sein la démocratie économique)<sup>122</sup>.

**24. Remarque — les limites de distribution des bénéfiques et/ou des actifs — finalité ou gouvernance?** Observons que, là où les mécanismes d'*asset lock* sont envisagés sous la dimension de la gouvernance dans la définition européenne, l'idéal-type décrit par le réseau EMES les appréhende comme une déclinaison de la dimension sociale. Pour ce qui nous concerne, les règles encadrant l'affectation du surplus seront envisagées à l'aune du critère de la finalité car celles-ci sont, à notre avis, intrinsèquement liées à la finalité poursuivie par une entreprise sociale et visent à en garantir l'effectivité<sup>123</sup>.

### 3. Une tentative de détermination des contours de l'entrepreneuriat social belge sur la base de la définition européenne

**25. Transposition dans le contexte belge.** La définition retenue pour les besoins de la cartographie des entreprises sociales en Europe nous paraît pertinente pour entamer l'étude, compte tenu du contexte culturel. Il convient dès lors, sur cette base, de déterminer les contours et les composantes de l'entrepreneuriat social belge.

122. J. Defourny et M. Nyssens, « Fundamentals for an International Typology of Social Enterprise Models », *op. cit.*, p. 18. Voy. aussi J. Defourny, « Foreword », in J. Kerlin (éd.), *Social Enterprise : A Global Comparison*, Medford, Tufts University Press, 2009, p. 11–17; S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *op. cit.*, p. 15 (concernant les traductions possible de « la finalité de service » caractéristique de l'économie sociale). Voy. encore, sur les deux premières acceptions de l'utilité sociale (la nature des biens et des services ou le type de personnes impliquées dans l'activité entrepreneuriale) : 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, p. 17–19. Voy. aussi. S. Mertens et M. Marée, *op. cit.*, p. 24–25. Pour ces auteurs, « la dimension sociale est à entendre dans le sens de qui a trait à des enjeux de société ». Aussi, ils introduisent une nuance intéressante : si les *finalités* des entreprises sociales peuvent être très variées (cf. la finalité écologique ou culturelle), la façon dont elles réalisent leur objectif peut être résumée à deux approches, une approche par la *production* (focalisée sur le *résultat* de la production) et une approche par la *gestion* (axée sur les *modalités* de production). Toutefois, ils mobilisent le courant de l'économie sociale à titre principal dans leur ouvrage (*ibid.*, p. 70) si bien qu'il n'est pas certain que ces idées soient compatibles avec le concept d'entreprise sociale tel que retenu par les institutions de l'Union européenne.

123. Voy. *infra*, n° 209.

Dans le cadre de la cartographie des entreprises sociales en Europe, outre un rapport final, des rapports nationaux ont été publiés et, à ce stade, trois rapports belges. Prenant appui sur la définition européenne, ces rapports constituaient *a priori* des ressources de choix pour identifier les composantes de l'entrepreneuriat social en Belgique. Toutefois, il en ressort qu'il n'existe en Belgique, ni *une définition légale* qui permettrait de figer, sans discussion, le cadre de l'entrepreneuriat social, ni un *label officiel* autour duquel les entités relevant de cette dynamique seraient officiellement regroupées<sup>124</sup>, ni encore — comme l'examen des deux rapports nationaux le révèle — un consensus sur la manière dont il convient d'appréhender le phénomène de l'entrepreneuriat social.

**26. Le premier rapport belge produit dans le cadre européen.** Le premier rapport belge a identifié quatre types d'entreprises sociales, tantôt au départ de *formes juridiques* d'organisation (pour les associations sans but lucratif et pour les fondations), voire d'un *statut transversal*<sup>125</sup> (pour la variante « à finalité sociale » qui peut se greffer sur différentes formes de sociétés commerciales), tantôt sur la base de la *mission poursuivie* (pour les entreprises sociales d'intégration par le travail ou entreprises d'insertion). Dans ce rapport, les mutuelles et les sociétés coopératives ont été mises à l'écart pour des raisons différentes. Concernant les mutuelles, outre les activités associées à l'État — qui ne rencontrent pas l'exigence d'autonomie (quatrième critère) —, il est relevé que les autres activités (assurances complémentaires et services sociaux) sont vouées à servir les intérêts mutuels des membres et non un intérêt social<sup>126</sup>. Pour ce qui est des sociétés coopératives, il est souligné que le droit belge des groupements ne permet pas de s'assurer qu'une société coopérative respecte l'idéal coopératif. Si cet idéal est respecté, un agrément par le SPF Économie est possible<sup>127</sup> et, du reste, une société coopérative peut,

---

124. Il n'existe aucune marque « entreprise sociale », de système de labellisation ou encore de mécanisme de certification en Belgique bien que l'on puisse témoigner de l'existence de labels ou standards tantôt réservés aux entreprises sociales mais dans un secteur tout à fait spécifique, tantôt à la disposition de tous les types d'organisation (voy. B. Huybrechts, « Social enterprises and their eco-systems: A european mapping report », *Updated country report: Belgium*, 2016, p. 21–22).

125. Sur la différence entre l'identification d'une forme juridique ou la prise en compte d'un statut, voy. notamment A. Fici, « A European Statute for Social and Solidarity-Based Enterprise », *op. cit.*, p. 17–19.

126. *Ibid.*

127. Voy. la loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la Coopération et l'A.R. du 8 janvier 1962 fixant les conditions d'agrément des groupements de sociétés coopératives et des sociétés coopératives. Ces sociétés coopératives doivent être « agréées » par le ministre de l'Économie.



en tant que société commerciale, adopter la variante « à finalité sociale<sup>128</sup> ». Il est toutefois précisé que les coopératives à finalité sociale et les autres coopératives qui servent un intérêt général ou collectif ne devraient pas être exclues du champ de l'entrepreneuriat social<sup>129</sup>.

**27. Les deuxième et troisième rapports belges produits dans le cadre européen.** Les mises à jour du rapport, œuvres d'autres plumes<sup>130</sup>, ont mis en évidence un problème dans le choix initial de présentation — qui associe des entités relevant de natures différentes<sup>131</sup> — et qui a pour conséquence que des chevauchements peuvent ainsi se produire<sup>132</sup>. En guise d'alternative, les rapports de 2016 et 2020 proposent plutôt de souligner, en adoptant un point de vue réputé « plus académique et abstrait<sup>133</sup> », les objectifs principaux ou les dynamiques sous-jacentes de l'organisation. L'approche qui y est développée est donc singulièrement différente<sup>134</sup>.

128. En effet, l'article 661 du Code des sociétés prévoit la possibilité d'adopter la variante « à finalité spéciale » pour les sociétés commerciales dotées de la personnalité juridique à l'exception de la société européenne et de la société coopérative européenne (la société en nom collectif; la société en commandite simple; la société privée à responsabilité limitée; la société coopérative à responsabilité limitée ou illimitée; la société anonyme; la société en commandite par actions et le groupement d'intérêt économique).

129. ICF Consulting Services, « Social enterprises and their eco-systems: A european mapping report », *Country report: Belgium*, 2014, p. 14–15.

130. European Commission, Directorate-General for Employment, Social Affairs and Inclusion (B. Huybrechts), *Mapping Study on Social Enterprise Eco-systems – Updated Country Report on Belgium*, 2016; European Commission (M. Nyssens), *Social Enterprises and Their Ecosystems in Europe – Updated Country Report*, Belgium, 2020.

131. Voy. aussi E. Dubetz *et alii*, « Économie sociale, secteur culturel et créatif. Vers une nouvelle forme d'entrepreneuriat social en Wallonie », in D. Stokkink et S. Graceffa (dir.), *Les Cahiers*, mai 2015, n° 34, p. 39–40 : « Deux tendances coexistent. En effet, la première consiste à identifier des structures de l'économie sociale par le statut [...] La seconde s'appuie quant à elle sur les publics ciblés et réduit les initiatives culturelles de l'économie sociale à des initiatives adressées à un public en difficultés. »

132. Plusieurs entreprises sociales d'insertion par le travail sont ainsi des coopératives ayant adopté la variante à finalité sociale. Voy. B. Huybrechts, « Social enterprises and their eco-systems: A european mapping report », *op. cit.*, p. 17.

133. Voy. B. Huybrechts, « Social enterprises and their eco-systems: A european mapping report », *op. cit.*, p. 17.

134. Ce rapport et l'approche développée autour d'idéaux-types sont l'œuvre d'une équipe coordonnée par M. Huybrechts. L'identification de ces trois idéaux converge avec d'autres exercices de cartographie — dont le projet ICSEM — ce qui tendrait à en confirmer la pertinence. C'est en effet déjà cette même approche que l'on trouve au cœur du rapport belge produit pour l'étude « ICSEM » (voy. ci-après), ce rapport étant l'œuvre d'une équipe également coordonnée par M. Huybrechts (B. Huybrechts *et alii*, « Social Enterprise in Belgium: A Diversity of Roots, Models and Fields », *ICSEM Working Papers*, n° 27, 2016. Ce document est disponible via le lien suivant : <https://orbi.ulg.ac.be/bitstream/2268/183267/1/WP%20ICSEM%20Belgium.pdf>). Le projet ICSEM, acronyme d'*International Comparative Social Enterprise Models*, est un projet de recherche



Différents idéaux-types sont identifiés. Premièrement, *l'approche entrepreneuriale de l'intérêt général*<sup>135</sup> qui est généralement incarnée par les associations sans but lucratif et les fondations qui peuvent, dans certaines conditions et en respectant, le cas échéant, certaines limitations, réaliser une activité économique sans pouvoir enrichir, le cas échéant, leurs membres, administrateurs ou fondateurs. Deuxièmement, *la combinaison d'intérêt commun et d'intérêt général* qui concerne typiquement le cas des coopératives et mutuelles<sup>136</sup>. Celles-ci sont traditionnellement tournées vers l'intérêt de leurs membres, mais leur cadre n'exclut pas la poursuite d'un intérêt collectif (cf. les coopératives citoyennes). Troisièmement, *la combinaison d'intérêt privé et d'intérêt général*<sup>137</sup>. Celle-ci concerne des organisations qui, outre la satisfaction d'un intérêt privé (un certain rendement financier est attendu<sup>138</sup>) entendent également œuvrer à la poursuite de l'intérêt général. Ces organisations sont les cas dits « les plus *borderline* » car, si des mécanismes limitant impérativement la distribution de bénéfices ne sont pas mis en place (troisième critère), rien ne peut garantir la poursuite d'une mission sociale et, du reste, une gouvernance inclusive (cinquième critère) n'est pas assurée. Le rapport de 2020 souligne en outre l'existence d'un quatrième modèle, incarné par des entreprises sociales mises en place par des pouvoirs publics<sup>139</sup>.

---

international. Celui-ci vise à comparer les modèles d'entreprises sociales et leurs processus d'institutionnalisation respectifs à travers le monde. Lancé en juillet 2013, ce projet implique à ce jour plus de 200 chercheurs issus d'une cinquantaine de pays. Ce projet est financé par la Politique scientifique fédérale belge (BELSPO) en tant qu'il développe une thématique du « Pôle d'Attraction Interuniversitaire » sur l'entreprise sociale (<https://www.iap-socent.be/icsem-project>). Le projet est coordonné par deux membres du réseau EMES, Marthe Nyssens (Université catholique de Louvain) et Jacques Defourny (Université de Liège) ; le projet ICSEM est mené en étroite partenariat avec le réseau EMES. Pour comprendre le paysage organisationnel de l'entreprise sociale en Belgique, l'étude ICSEM invite à un voyage à travers le temps qui permet de mettre en évidence quatre traditions, deux anciennes (les A.S.B.L. et les sociétés coopératives) et deux récentes (la nouvelle économie sociale — pour l'appréhension de laquelle la société à finalité sociale est centrale — et les nouvelles dynamiques de *social venture* qui, faisant écho aux tendances internationales, constituent une approche plus orientée vers le marché). Pour un état des lieux concernant ce projet, voy. <http://www.iap-socent.be/icsem-working-papers>.

135. Voy. B. Huybrechts, « Social enterprises and their eco-systems: A european mapping report », *op. cit.*, p. 18.

136. *Ibid.*

137. *Ibid.*, p. 19.

138. À côté de l'intérêt général, l'on poursuit l'intérêt du capital (*capital interest*). Voy. notamment sur le *distinguo* entre *mutual interest*, *general interest* et *capital interest* : Defourny et M. Nyssens, « Fundamentals for an International Typology of Social Enterprise Models », *op. cit.*, p. 9–11.

139. European Commission (M. Nyssens), *Social Enterprises and Their Ecosystems in Europe – Updated Country Report*, Belgium, 2020, p. 33.

Si l'on a égard au nombre, il apparaît que la plupart des entreprises sociales en Belgique opèrent sous la forme d'associations. Les autres, certes bien moins nombreuses, opèrent sous les traits des fondations, mutuelles, coopératives ou sociétés à finalité sociale, sachant que ces deux dernières catégories sont souvent combinées<sup>140</sup>.

**28. Conséquence : absence de consensus dans le contexte belge.** Il n'existe donc pas de consensus en Belgique sur ce que recouvre la notion d'entreprise sociale ni sur la manière de définir ses contours. 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 le 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 finalité*<sup>141</sup>).

**29. Multiplicité des formes juridiques propices à l'entrepreneuriat social.** Pour réaliser une étude *juridique* de l'entrepreneuriat social en Belgique, il faut d'abord identifier des structures au départ desquelles fonder la réflexion, sur la base des ressources existantes, et en justifiant des choix opérés. De l'analyse des trois rapports belges évoqués ci-avant, différentes formes juridiques *peuvent* sous-tendre une dynamique relevant de l'entrepreneuriat social (l'association sans but lucratif, la fondation, la société coopérative agréée ou non agréée, mais qui poursuit un intérêt collectif, une société adoptant la variante à finalité sociale<sup>142</sup>, ou encore, la mutuelle). On retrouve *mutatis mutandis* cette même diversité de structures dans le baromètre des entreprises sociales proposé par l'Académie des Entrepreneurs Sociaux<sup>143</sup>. Ce baromètre produit notamment un état des lieux statistique des entreprises sociales, au départ d'une définition qui est conforme à la

---

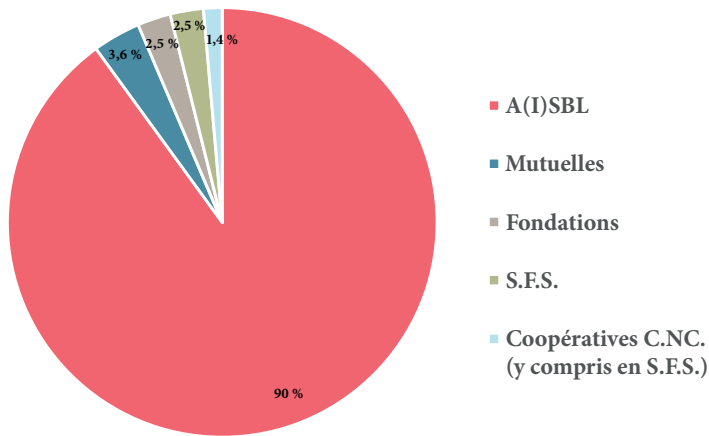
140. Voy. B. Huybrechts, « Social enterprises and their eco-systems: A european mapping report », *Updated country report: Belgium*, 2016, p. 20. Voy. *infra*, n° 546.

141. 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, *op. cit.*, p. 11. D'autres terminologies sont mobilisées pour marquer cette distinction. Par exemple, Sybille Mertens et Jacques Defourny distinguent *l'approche juridico-institutionnelle* (ou légale, ou encore historique) et *l'approche normative* (ou éthique, ou encore idéologique) (J. Defourny et S. Mertens, *op. cit.*, p. 4). Voy. encore M. Hiez qui distingue l'approche statutaire de l'approche substantielle (D. Hiez, *Guide pour la rédaction d'un droit de l'économie sociale et solidaire*, *op. cit.*, p. 87-91).

142. Voy. *infra*, n° 413 et s.

143. Il s'agit d'une plate-forme qui rassemble des activités de formation, de soutien et de mise en réseau des entrepreneurs sociaux portées par le Centre d'Économie Sociale, HEC-École de gestion de l'université de Liège. Voy. <http://www.academie-es.ulg.ac.be/>.

définition européenne retenue<sup>144</sup>, et en recourant à une base de données gérée par l'organisme ConcertES<sup>145</sup>. Celle-ci compile les données provenant de sources administratives (Banque Carrefour des Entreprises, Office national de sécurité sociale, Centrale des bilans de la Banque Nationale, T.V.A., comptes nationaux et compte satellite des institutions sans but lucratif) et d'enquêtes<sup>146</sup>. Concernant les formes juridiques empruntées par les entreprises sociales, la dernière édition du baromètre, publiée en 2016<sup>147</sup>, permet de déterminer comment est réparti l'emploi dans les entreprises sociales (les données datent de 2013).



Sur ce schéma, le baromètre identifie *cinq types* d'entreprises sociales : les A.(I).S.B.L., les mutuelles, les fondations, les sociétés à finalité sociale et les sociétés coopératives agréées<sup>148</sup>. Notons toutefois que, sous couvert des « A.(I).S.B.L. », sont envisagées les associations sans but lucratif (ou A.S.B.L.), les associations internationales sans but lucratif (ou A.I.S.B.L.), mais également les associations de fait, qui ne disposent pas de la personnalité juridique.

144. S. Mertens et M. Bouchat, « Édito », in M. Bouchat et S. Mertens (coord.), *Baromètre des entreprises sociales en Belgique*, édition 2016, *op. cit.*, p. 3. Ces caractéristiques de l'entreprise sociale sont mises en évidence : 1) le développement d'une activité économique continue de production de biens et/ou de services ; 2) la poursuite de manière prioritaire une finalité sociétale et l'absence d'intention de maximiser le rendement pour ses actionnaires ; 3) des pratiques de distribution de la richesse créée cohérentes avec sa finalité ; 4) des pratiques originales de gouvernance, reposant sur le principe de la démocratie économique et sur une dynamique participative et inclusive.

145. <https://concertes.be/>

146. Voy. D. Muco-wintore, « Le baromètre quantitatif des entreprises sociales : chiffres clés », *op. cit.*, p. 25.

147. *Ibid.*, p. 30.

148. Notons que les trois rapports belges évoqués *supra* (n<sup>os</sup> 26 et 27) retiennent également, sous conditions, les coopératives non agréées.

Aussi, l'on compte, dans le paysage des personnes morales, des fondations d'utilité publique (anciennement établissements d'utilité publique), mais également, depuis l'entrée en vigueur d'une loi du 2 mai 2002, des fondations privées. *In fine*, ce sont donc plutôt *huit modalités* qui devraient être distinguées.

#### 4. L'identification des entreprises sociales au cœur de l'étude : choix d'une focale resserrée

**30. Nécessité de limiter les formes juridiques à étudier.** La dissertation se concentrera plus précisément sur les initiatives relevant de l'entrepreneuriat social *en Belgique*, qui opèrent au départ de structures dotées de la *personnalité juridique* et sur la base de la *libre initiative privée*.

Parce qu'elles rencontrent les *trois critères additionnels* que nous avons choisi de mettre en place (cadre strictement national, personnification morale et libre initiative privée), seules les associations sans but lucratif, les fondations privées, les sociétés à finalité sociale et les sociétés coopératives agréées<sup>149</sup> entrent dans le champ de l'étude. Rappelons toutefois que la société à finalité sociale n'est pas une forme de société en tant que telle, mais une variante ou un statut qui peut être associé à la plupart des sociétés dotées de la personnalité juridique.

Compte tenu de ces critères additionnels, et à l'inverse, les associations de fait, les associations internationales sans but lucratif et les mutuelles resteront hors du cadre. L'*association de fait* n'est pas dotée de la personnalité juridique et, si elle est néanmoins susceptible de créer des effets juridiques en tant que contrat<sup>150</sup>, elle reste une « réalité non réglementée en tant que telle<sup>151</sup> ». L'*association internationale sans but lucratif* a, d'une part, une dimension d'utilité internationale, et d'autre part, obtient sa personnalité juridique par le biais d'un arrêté royal<sup>152</sup>. Le cas des *mutuelles* est, de loin, le plus difficile à aborder. La situation des mutuelles en Belgique apparaît assez nébuleuse : le statut des mutuelles est souvent associé à l'État (tutelle

149. L'agrément conditionne *in casu* l'octroi d'un statut particulier et non de la « vie juridique ». Il est donc bien question ici de libre initiative privée.

150. Voy. notamment X. Dieux, « Le principe de la spécialité légale : 'aujourd'hui... et demain peut-être' », in J.-P. Buyle, J. Cataruzza, M. Grégoire et A. Willems (coord.), *Actualités en droit commercial et bancaire. Liber amicorum Martine Delierneux*, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 233–263, spéc. note subpaginale (5), p. 234.

151. D. Gol, « L'exercice des pouvoirs au sein de l'A.S.B.L., de l'A.I.S.B.L., et de l'association de fait », in D. Gol et P. T'Kint (dir.), *op. cit.*, p. 137–195, spéc. n° 4, p. 140.

152. Art. 50, § 1<sup>er</sup>, al. 3, de la loi du 27 juin 1921 (*M.B.*, 1<sup>er</sup> juillet 1921) : « La personnalité juridique est acquise à l'association internationale sans but lucratif à la date de l'arrêté royal de reconnaissance ». Voy. également l'art. 46, al. 1 et 2, de cette loi.

de l'office de contrôle des mutualités et des unions nationales de mutualité et comptabilisation, dans les comptes de la Banque Nationale de Belgique, dans le secteur des administrations publiques)<sup>153</sup>. Outre ces activités, pour lesquelles l'on ne rencontre pas l'exigence d'*autonomie vis-à-vis de l'État*, les autres activités (comme les assurances complémentaires et les services sociaux) apparaissent plus marginales — le secteur des services complémentaires ne représente même pas 3 % du secteur de l'assurance obligatoire<sup>154</sup> — et vouées à servir les *intérêts mutuels* des membres et non un intérêt social<sup>155</sup>, ce qui peut être le cas pour les autres formes néanmoins retenues dans le champ de l'analyse. Si des arguments peuvent plaider en faveur de leur inclusion dans le champ de l'étude (cf., par exemple, l'article 3 de la loi du 6 août 1990<sup>156</sup> qui impose aux mutualités d'instaurer au moins un service dont il est dit expressément qu'il sert l'intérêt général), nous faisons le choix de tenir les mutuelles hors champ, compte tenu de leur statut ambigu au regard des critères additionnels que nous avons privilégiés<sup>157</sup>.

---

153. Voy. [http://www.ces.ulg.ac.be/fr\\_FR/services/cles/dictionnaire/m-n/mutualites](http://www.ces.ulg.ac.be/fr_FR/services/cles/dictionnaire/m-n/mutualites).

154. Panteia, « Study on the current situation and prospects of mutuals in Europe », Final report, 2012, p. 35.

155. « A map of social enterprises and their eco-systems in Europe – Country Report : Belgium », 2014, p. 14.

156. Loi du 6 août 1990 relative aux mutualités et aux unions nationales de mutualités, *M.B.*, 28 septembre 1990.

157. Dans le cadre de la cartographie des entreprises sociales, le rapport final a évoqué expressément cette question : « Les mutuelles sont-elles des entreprises sociales ? » Quelques éléments ont été relevés afin d'apporter une réponse à cette question. La Commission européenne définit la mutuelle comme « une association autonome de personnes (entités juridiques ou personnes physiques) qui se sont unies volontairement essentiellement dans le but de satisfaire leurs besoins communs et non pas de réaliser des bénéfices ou de fournir un retour sur investissement. Elle est gérée conformément au principe de solidarité entre les membres, lesquels participent à la gouvernance d'entreprise » (European Commission, *Mutual Societies in an enlarged Europe*, Consultation Document, 3 October 2003, p. 5. Ce document est disponible *via* le lien suivant : [http://ec.europa.eu/growth/tools-databases/newsroom/cf/itemdetail.cfm?item\\_id=7983&lang=fr](http://ec.europa.eu/growth/tools-databases/newsroom/cf/itemdetail.cfm?item_id=7983&lang=fr)). Le terme *mutuelle* fait référence à une organisation basée sur le principe de mutualité, ce principe impliquant une gouvernance dans l'intérêt des membres. Ce terme n'est pas lié à une structure juridique particulière mais à différents types d'organisation — notamment l'association, la coopérative ou la société — qui reposent sur ce principe ; l'on constate une grande diversité des formes associées dans les différents pays européens (intitulée « Study on the current situation and prospects of mutuals in Europe », étude menée en 2012 par Panteia, et dont le rapport final peut être consulté *via* le lien suivant : [http://www.amice-eu.org/userfiles/file/EC%20Study%20prospects\\_mutuals\\_fin\\_en.pdf](http://www.amice-eu.org/userfiles/file/EC%20Study%20prospects_mutuals_fin_en.pdf)). Vu que ces mutuelles sont tournées vers les intérêts de leurs membres, et non vers un intérêt social, l'on ne peut pas identifier toutes les mutuelles à des entreprises sociales conformément à la définition opérationnelle adoptée par la Commission. Toutefois, certaines mutuelles — parce qu'elles sont orientées vers la satisfaction d'intérêts généraux ou collectifs ou si les intérêts de leurs membres peuvent être considérés comme un intérêt social en raison

La *fondation d'utilité publique* a de son côté un statut « hybride ». À l'instar d'une A.I.S.B.L., une fondation d'utilité publique acquiert la personnalité juridique par le biais d'une autorisation royale. Toutefois, exclure *radicalement* ce type d'organisations nous apparaît peu pertinent. En effet, par exemple, en évoquant la *fondation d'utilité publique*, l'on peut souligner ce qui est réputé, par le législateur belge, incarner l'utilité publique, en l'occurrence « la réalisation d'une œuvre à caractère philanthropique, philosophique, religieux, scientifique, artistique, pédagogique ou culturel<sup>158</sup> ». Sans la considérer comme l'une des structures à envisager tout au long de l'étude, nous évoquerons donc çà et là, quand cela sera approprié, la fondation d'utilité publique.

**31. Synthèse.** En synthèse, si la dissertation propose une étude du régime de fiscalisation des revenus associés aux *entreprises sociales* en Belgique, nous retiendrons, parmi ces « entreprises sociales », les seules organisations qui adoptent les *formes juridiques* de l'association sans but lucratif, de la fondation privée ou de la société coopérative agréée ou bien alors le *statut* de la société à finalité sociale\*<sup>159</sup>.

---

de leurs caractéristiques socio-démographiques — peuvent rencontrer les conditions inhérentes à cette définition. L'on ne peut pas dire que les mutuelles ne sont jamais ou, inversement, que les mutuelles sont toujours des entreprises sociales. Cela dépend du contexte. À cet égard, un tableau spécifique du rapport final fait mention, par pays étudié, des types de mutuelles qui peuvent être qualifiés d'entreprises sociales *de facto* en vertu de l'appréciation des bureaux de recherche et des autres experts (« A map of social enterprises and their eco-systems in Europe. Synthesis Report », DG Emploi, affaires sociales et inclusion, rapport final, 2015, p. 21–26). Vu la teneur du premier rapport belge, il n'est pas étonnant de constater que les mutuelles n'ont pas été évoquées en guise d'illustration du cas belge (*ibid.*, p. 21 et *supra*, n° 26).

158. Cf. art. 27, al. 4, de la loi du 27 juin 1921, *M.B.*, 1<sup>er</sup> juillet 1921.

159. Sous l'empire du Code des sociétés et des associations, la variante de la société à finalité sociale disparaît au profit d'un agrément comme entreprise sociale accessible aux seules sociétés coopératives qui respectent les conditions *ad hoc* (voy. *infra*, n° 544 et s.).

## **Première partie**

### **Les entreprises sociales, entre droit des personnes morales et droit fiscal**

#### **Essai de généalogie**





## Plan

**32. Présentation.** Dans cette première partie, nous entendrons démontrer qu'il n'existe pas *de lege lata* de cadre fiscal approprié et cohérent en Belgique et découvrir les raisons qui peuvent expliquer pareille situation.

Dans un premier temps, nous *présenterons* l'architecture du système de fiscalisation des revenus des personnes morales dans l'état actuel du droit positif. Dans ce système, une entreprise sociale est assujettie tantôt à l'impôt des sociétés, tantôt à l'impôt des personnes morales. Nous mettrons en évidence le raisonnement qu'il faut appliquer pour déterminer l'impôt *ad hoc* tout en soulignant ce qui distingue les deux régimes concurrents. Sur la base de cet exposé, deux constats pourront être dressés. *En premier lieu*, le système de fiscalisation des revenus des entreprises sociales n'est pas cohérent : 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. *En second lieu*, le système de fiscalisation des revenus des entreprises sociales n'est pas approprié : l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales se distinguent à de multiples niveaux (la base d'imposition, le taux d'imposition et le mode de perception) et cette « disparité des paramètres » a pour conséquence l'impossibilité de pouvoir conclure qu'un des deux impôts suscite, en toutes circonstances, une charge fiscale moindre par comparaison avec l'autre. Le premier motif expliquant l'absence d'un cadre fiscal approprié et cohérent est donc à trouver dans les caractéristiques même du système de fiscalisation des revenus des entreprises sociales.

Dans un second temps, nous tenterons d'expliquer la situation actuelle en retraçant la *généalogie des rapports entre droit des personnes morales et droit fiscal*, ce qui nous permettra de conclure qu'il n'existe pas, en Belgique, de volonté politique pour instaurer un cadre fiscal approprié et cohérent pour les entreprises sociales. Au contraire, un des rôles qui est assigné au

régime de fiscalisation des revenus est la lutte contre la concurrence fiscale déloyale menée par des associations sans but lucratif qui, nonobstant leur but désintéressé, réaliseraient une activité économique sans être soumises aux règles qui touchent les entreprises empruntant une forme autre qu'associative. Dans un tel cadre, compte tenu de la finalité particulière des entreprises sociales, la *sanctuarisation du critère de l'activité* dont procède le système « I.P.M./I.Soc. » — et réciproquement la quasi négation de leur finalité — s'oppose frontalement à la mise en place d'un cadre fiscal approprié et cohérent pour les entreprises sociales.

## **Titre I**

### **Le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales**

#### **Présentation**



## Introduction et plan

**33. Point de départ de la réflexion : diversité des impôts sur les revenus en Belgique.** En Belgique, l'on compte quatre impôts sur les revenus : un impôt sur le revenu global des habitants du Royaume, dénommé *impôt des personnes physiques* (ou IPP); un impôt sur le revenu global des sociétés résidentes, dénommé *impôt des sociétés* (ou I.Soc.); un impôt sur les revenus des personnes morales belges autres que les sociétés, dénommé *impôt des personnes morales* (ou I.P.M.) et un impôt sur les revenus des non-résidents, dénommé *impôt des non-résidents*<sup>160</sup>.

Une entreprise sociale peut être soumise à l'I.Soc. ou<sup>161</sup> à l'I.P.M. Ces deux régimes d'imposition sont pourtant très différents. L'I.Soc. est un impôt établi sur l'ensemble des revenus, revenus d'activités (ou actifs) et revenus passifs, qui fonctionne avec un seul taux proportionnel de 25 % — sauf application d'un taux réduit de 20 % pour les petites et moyennes entreprises sur la première tranche de 100 000 euros de bénéfice imposable<sup>162</sup>. Les précomptes mobiliers éventuellement retenus y sont imputables et, le cas échéant, remboursables. L'I.P.M. frappe principalement certains revenus passifs — essentiellement de sources mobilières et immobilières — énumérés par la loi. De plus, chaque élément taxable subit un régime d'imposition

---

160. Voy. article 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus.

161. Voy. J. Autenne et B. de Menten, « La détermination des activités que peuvent entreprendre les A.S.B.L. — 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'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 ».

162. Depuis l'exercice d'imposition 2021. À ce sujet, voy. *infra*, n° 155.

distincte avec pour conséquence que l'imputation, voire la récupération éventuelle des précomptes mobiliers payés est exclue.

**34. Plan du titre 1<sup>er</sup>.** Avant toute chose, il faut donc pouvoir déterminer quel est l'impôt applicable car l'I.Soc. et l'I.P.M. se trouvent, la plupart du temps, en concurrence : tel est l'enjeu du chapitre 1<sup>er</sup>. 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 avec, à la clé, un manque de *cohérence* du système. 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 association sans but lucratif ou celle d'une société coopérative agréée.

Nous l'avons déjà signalé, l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales sont très différents. Ils se distinguent à trois niveaux (la *base d'imposition*, le *taux* et le *mode de calcul* et, enfin, le *mode de perception* de l'impôt). Une comparaison de ces régimes mettra en évidence qu'une telle « diversité des paramètres » rend vaine la quête du régime systématiquement vecteur d'une charge fiscale moindre. Celle-ci révèle, dans le même temps, l'absence d'un cadre fiscal approprié (chap. 2).

Outre un statut d'assujetti à l'impôt des personnes morales ou, le cas échéant, à l'impôt des sociétés, le régime de fiscalisation des revenus ménage quelques dispositions ou mécanismes spécifiques pour certaines formes d'entreprises sociales (chap. 3). L'examen de ceux-ci ne tendra pas à infléchir notre constat selon lequel le cadre fiscal n'est ni approprié ni cohérent en Belgique.

## Chapitre 1

# La détermination de l'impôt applicable à une entreprise sociale, *via* l'examen du champ d'application *ratione personae* de l'impôt des personnes morales et de l'impôt des sociétés

**35. Les textes pertinents.** Pour déterminer le statut fiscal d'une entreprise sociale, il convient, dans un premier temps, d'établir si elle est soumise à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales en examinant le champ d'application *ratione personae* de ces deux régimes.

Le champ d'application de l'impôt des personnes morales est défini par l'article 220 du Code des impôts sur les revenus (ci-après : C.I.R. 1992) :

Sont assujettis à l'impôt des personnes morales :

1° l'État, les Communautés, les Régions, les provinces, les agglomérations, les fédérations de communes, les communes, les centres publics d'action sociale [...], ainsi que les établissements culturels publics, les zones de secours, les zones de police, ainsi que les polders et wateringues ;

2° les personnes morales qui, en vertu de l'article 180, ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés ;

3° les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, 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 ;

4° les associations qui ne sont pas visées par les dispositions précédentes, qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés, qui ne recueillent pas de bénéfices ou profits et qui ont choisi pour un délai d'au moins six périodes imposables successives d'être assujetties à l'impôt des personnes morales de la manière déterminée par le Roi.

Les articles 179 et 179/1 du C.I.R. 1992 délimitent le champ d'application de l'impôt des sociétés.

Selon l'article 179 du C.I.R. 1992, sont assujettis à l'impôt des sociétés, « les sociétés résidentes et les organismes de financement de pensions visés à l'article 8 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle ».

En vertu de l'article 179/1 du C.I.R. 1992, « les associations sans but lucratif et les autres personnes morales visées à l'article 220, qui sont agréées en qualité de société de production éligible ou d'intermédiaire éligible tels que visés aux articles 194ter, 194ter/1 et 194ter/3, sont assujetties à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition lié à une période imposable au cours de laquelle elles ont conclu une convention-cadre en application de l'article 194ter, 194ter/1 et 194ter/3 ainsi que pour les trois exercices d'imposition suivants ».

**36. Champ d'application de l'impôt des personnes morales.** Le champ d'application de l'impôt des personnes morales est *vaste* et assez *hétéroclite*. En effet, l'article 220, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 énumère différentes collectivités politiques, les établissements culturels publics ainsi que les polders et waterings. Ces entités sont *automatiquement* régies par l'impôt des personnes morales. L'article 220, 2<sup>o</sup> du même Code renvoie à une autre disposition, l'article 180 du C.I.R. 1992, qui prévoit une liste limitative d'entités *non assujetties* à l'impôt des sociétés et qui reviennent ainsi dans l'escarcelle de l'impôt des personnes morales (cela concerne notamment certaines intercommunales, Infrabel, ou encore, les sociétés régionales de transport<sup>163</sup>). L'article 220, 3<sup>o</sup> fait référence au champ d'application « en partage » avec l'impôt des sociétés<sup>164</sup>. Enfin, l'article 220, 4<sup>o</sup> prévoit la possibilité pour des

---

163. Voy. art. 180, al. 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992 : « Ne sont pas assujettis à l'impôt des sociétés : 1<sup>o</sup> les intercommunales, les structures de coopération, les associations de projet, les régies communales autonomes et les associations visées à l'alinéa 2 qui, dans le cadre de leur objet social, à titre principal : – exploitent un hôpital tel que défini à l'article 2 de la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins; ou – exploitent une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents; [...] 3<sup>o</sup> le Ducroire; 4<sup>o</sup> la Compagnie belge pour le Financement de l'Industrie; [...] 5<sup>o</sup>bis le Fonds de participation — Flandre, le Fonds de participation — Wallonie et le Fonds de participation — Bruxelles; 6<sup>o</sup> l'Opérateur de Transport de Wallonie; 7<sup>o</sup> la Société des Transports flamande et les unités d'exploitation autonome existant en son sein; 8<sup>o</sup> la Société des transports intercommunaux de Bruxelles; 9<sup>o</sup> les sociétés d'épuration des eaux régies par la loi du 26 mars 1971; [...] 11<sup>o</sup> la société de droit public à finalité sociale Enabel, Agence belge de Développement; 12<sup>o</sup> la société anonyme de droit public Infrabel; 13<sup>o</sup> la société de droit public à finalité sociale APETRA [...] »

164. Voy. *infra*, n<sup>o</sup> 42 et s.



associations de fait de se soumettre volontairement à l'impôt des personnes morales<sup>165</sup>.

**37. Champ d'application de l'impôt des sociétés.** Concernant l'article 179 du C.I.R. 1992, la notion de « société résidente » fait écho au champ d'application partagé entre l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales<sup>166</sup>. Pour le reste, notons que les organismes de financement de pensions sont automatiquement soumis à l'impôt des sociétés<sup>167</sup>, mais sur une base réduite<sup>168</sup>. L'article 179/1 du C.I.R. 1992 a été inséré dans le C.I.R. 1992 à l'occasion de l'élargissement du *Tax Shelter* — incitant fiscal visant à encourager l'investissement<sup>169</sup> — aux « œuvres scéniques » (notamment l'opéra, le cirque, le théâtre ou encore le ballet)<sup>170</sup>, sachant qu'un tel dispositif existait déjà pour les « œuvres audiovisuelles » (principalement le cinéma)<sup>171</sup> et que

165. Voy. *infra*, note subpaginale (240).

166. Voy. *infra*, n° 42 et s.

167. Depuis l'entrée en vigueur d'une loi du 27 décembre 2006 portant des dispositions diverses (I.), *M.B.*, 28 décembre 2006 (art. 319).

168. Selon l'article 185*bis*, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992, « par dérogation à l'article 185, [...] les organismes de financement de pensions visés à l'article 8 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle, ne sont imposables que sur le montant total des avantages anormaux ou bénévoles reçus et des dépenses et charges non déductibles à titre de frais professionnels autres que des réductions de valeur et moins-values sur actions ou parts, sans préjudice toutefois de leur assujettissement à la cotisation spéciale prévue à l'article 219 ».

169. Ce système d'incitant est réservé à certains acteurs et à des œuvres spécifiques. En ce qui concerne les acteurs, la société de production doit être une société belge ou une filiale belge d'une société étrangère. Cette règle vaut également pour l'investisseur. Des mesures ont été prises par ailleurs pour éviter que des sociétés investissent dans leur propre projet et profitent ainsi doublement du mécanisme. L'œuvre, pour être « éligible », doit être agréée par la Communauté compétente comme « œuvre européenne » (concernant le *Tax Shelter* « œuvres audiovisuelles », l'on vise également des productions internationales sous conditions : cf. art. 194*ter*, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992). Il ne faut pas confondre ce dispositif avec le *Tax Shelter* « entreprises débutantes », un dispositif fiscal prévu pour inciter les citoyens à investir du capital dans des petites sociétés qui débutent et qui peuvent rencontrer des difficultés pour rassembler ces fonds propres (cf. les articles 145<sup>26</sup> du C.I.R. 1992 et 63<sup>12/1</sup> de l'A.R./C.I.R. 1992).

170. Voy., pour un commentaire du *Tax Shelter* « œuvres scéniques », P.-P. Hendrickx, « L'extension du tax shelter aux arts de la scène », *R.G.F.C.P.*, n° 2017/2, p. 6–16; M. Goldrajch, « Extension du *Tax Shelter* aux arts de la scène », *Act. Fisc.*, n° 2017/7. Y. Dewael, « Actualités 2016 en matière d'impôt des sociétés », in *Le droit fiscal en Belgique*, édition 2017, Limal, Anthemis, 2017, p. 137–266, spéc. p. 162–170; A. Ottoy, « Producenten van tax shelter-podiumkunsten : knelpunten en suggesties », *Fisc. Act.*, n° 2017/6, p. 4–6; A. Ottoy, « Uitbreiding tax shelter voor film naar podiumkunsten: staande ovatie of kort applaus? », *Fisc. Act.*, n° 2017/6, p. 1–4; S. Garroy, « Les ASBL et le *Tax Shelter* : un cadeau empoisonné? », *ASBL Actualités*, février 2017, p. 7–11.

171. Pour un exposé complet du *Tax Shelter* « œuvres audiovisuelles », nous renvoyons à la contribution d'A. Vandenbulke : « Le nouveau régime de tax shelter pour la production

le législateur a adopté, le 29 mars 2019, une loi visant à étendre le *Tax Shelter* à l'industrie du jeu vidéo<sup>172</sup>.

**38. Des champs d'application de différentes natures.** Impôt des personnes morales et impôt des sociétés ont un champ d'application qui doit faire l'objet d'une analyse en deux temps. Pour une partie, il est possible d'identifier certains assujettis à l'impôt des personnes morales *indépendamment* des redevables à l'impôt des sociétés (cas d'assujettissement « direct »); pour l'autre partie, le champ d'application de l'impôt des personnes morales se détermine *en considération du* champ d'application de l'impôt des sociétés.

**39. Entreprises sociales et assujettissement « direct » : l'hypothèse unique du *Tax Shelter artistique* (cas d'assujettissement à l'impôt des sociétés).** Pour ce qui concerne les entreprises sociales, le *Tax Shelter artistique* est le seul cas potentiel d'assujettissement *direct* qui puisse être rencontré. L'article 179/1 du C.I.R. 1992 a été adopté afin de permettre aux assujettis à l'impôt des personnes morales<sup>173</sup> un accès au *Tax Shelter artistique* en qualité de *sociétés de production éligibles*<sup>174</sup> ou d'*intermédiaires*

audiovisuelle », *J.T.*, 2015, n° 33, p. 707–711. Pour prendre connaissance des modifications qui ont été apportées à ce régime par la loi du 26 mai 2016 (*M.B.*, 7 juin 2016), voy. J. Van Dyck, « Nouvelles adaptations du tax shelter pour la production audiovisuelle », *Le Fiscologue*, n° 1478, 3 juin 2016, p. 8.

172. Voy. la loi du 29 mars 2019 visant à étendre le tax shelter à l'industrie du jeu vidéo, *M.B.*, 16 avril 2019. En vertu de l'article 7 de cette loi, entrée en vigueur le 16 avril 2019, « l'application de la présente loi est conditionnée; 1° à la signature préalable d'un accord de coopération entre les communautés et l'État fédéral en ce qui concerne les oeuvres éligibles; 2° à la décision prise par la Commission européenne que le régime du tax shelter pour les jeux vidéo visé à l'article 194ter/3 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne constitue pas une aide d'État incompatible visée à l'article 107, 1, du Traité de fonctionnement de l'Union européenne. Les articles 2 à 6 s'appliquent aux conventions-cadres signées à partir du premier jour du mois suivant la publication au Moniteur belge d'un avis du ministre des Finances, qui informe de l'accomplissement des deux conditions ». L'avis ministériel *ad hoc* a été publié au Moniteur belge du 22 décembre 2022. La réglementation *Tax Shelter* « jeux vidéo » est applicable aux conventions-cadres signées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023. À ce sujet, voy. J. Van Dyck, « Jeux vidéo : à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023 », *Le Fiscologue*, n° 1774, 13 janvier 2023, p. 13.
173. Ainsi que les assujettis à l'impôt des non-résidents/personnes morales, par le biais de l'article 227/1 du C.I.R. 1992.
174. Si l'on ne tient pas compte de l'article 179/1 du C.I.R. 1992, une société de production éligible peut uniquement désigner : « La société résidente ou l'établissement belge d'un contribuable visé à l'article 227, 2°, autre qu'une entreprise de télédiffusion ou qu'une entreprise liée au sens de l'article 11 du Code des sociétés à des entreprises de télédiffusion belges ou étrangères, dont l'objet principal est le développement et la production d'oeuvres audiovisuelles et qui a été agréé en tant que tel par le ministre qui a les Finances dans ses attributions suivant une procédure simplifiée dont les modalités et conditions sont déterminées par le Roi. Pour l'application du présent article, n'est pas

éligibles<sup>175</sup>. Un tel accès entraîne pour ceux-là un assujettissement *automatique*<sup>176</sup> et *temporaire* à l'impôt des sociétés. L'assujettissement est prévu pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle une convention-cadre a été conclue ainsi que pour les trois exercices d'imposition suivants; l'assujettissement temporaire devient permanent dès lors que la production d'une nouvelle œuvre survient au moins tous les quatre ans. Si l'assujettissement reste temporaire, la personne morale concernée redevient, le cas échéant (en vertu d'une application du processus de départage entre l'impôt des personnes morales et l'impôt des sociétés<sup>177</sup>), assujettie à l'impôt des personnes morales. Il convient alors, toujours le cas échéant, de tenir compte des règles relatives au changement de statut fiscal<sup>178</sup>. Si l'impôt

---

considérée comme entreprise liée à des entreprises de télédiffusion belges ou étrangères, l'entreprise qui est liée à des entreprises de télédiffusion belges ou étrangères, mais qui s'engage à ne pas signer de convention-cadre relative au régime de Tax Shelter pour la production d'une œuvre éligible pour laquelle ces entreprises de télédiffusion retirent des avantages directement liés à la production ou à l'exploitation de l'œuvre éligible. Cette condition est présumée remplie si la société de production éligible s'y est engagée par écrit, tant envers l'investisseur éligible qu'envers l'autorité fédérale » (art. 194ter, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992).

175. L'intermédiaire éligible désigne la personne physique ou morale qui intervient dans le cadre de la négociation et de la conclusion d'une convention-cadre dans l'optique de la délivrance d'une attestation tax shelter moyennant une rémunération ou un avantage *qui n'est pas elle-même une société de production éligible ou un investisseur éligible et qui a été agréée en tant que tel par le ministre qui a les Finances dans ses attributions, suivant une procédure simplifiée dont les modalités et conditions sont déterminées par le Roi* (art. 194ter, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992).
176. Les termes « sans préjudice de l'article 182 » étaient initialement placés au début de la disposition. Cette réserve suscitait la controverse (voy. J. Van Dyck, « 'Tax shelter' : extension aux 'œuvres scéniques' », *Le Fiscologue*, n° 1501, 16 décembre 2016, p. 1; P.-P. Hendrickx, *op. cit.*, p. 11; S. Garroy, « Les ASBL et le Tax Shelter : un cadeau empoisonné? », *op. cit.*; A. Ottoy, « Producenten van tax shelter-podiumkunsten: knelpunten en suggesties », *Fisc. Act.*, n° 2017/6, p. 4–6; D. Deschrijver, P. Malherbe et W. Verhoeve, « Chronique. Droit fiscal des sociétés et des associations en 2016 », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2017/5, p. 547–592, spéc. p. 589; C. Buysse, « Sociétés et autres personnes morales : déclarations pour l'ex. d'imp. 2017 », *Le Fiscologue*, n° 1524, 9 juin 2017, p. 8. Voy. les articles 10 et 13 de la loi du 25 décembre 2017 portant des dispositions fiscales diverses IV, *M.B.*, 29 décembre 2017; C. Buysse, « Réserve spéciale de liquidation : une solution pour les PME 'lésées' », *Le Fiscologue*, n° 1547, 22 décembre 2017, p. 1). Une loi de décembre 2017 a apporté une clarification en supprimant ladite réserve (voy. les articles 10 et 13 de la loi du 25 décembre 2017 portant des dispositions fiscales diverses IV, *M.B.*, 29 décembre 2017).
177. Voy. *infra*, n° 42 et s.
178. À l'heure actuelle, les modalités de la transition de l'impôt des morales à l'impôt des sociétés concernant le Tax Shelter « œuvres audiovisuelles » et « œuvres scéniques », sont précisées dans foire aux questions du 27 avril 2018 (SPF Finances, « FAQ relatives au régime tax shelter pour la production scénique », 27 avril 2018, n° 13, [www.fisco-netplus.be](http://www.fisco-netplus.be)). Notons que le législateur a œuvré à la mise en place d'un cadre juridique

des sociétés s'impose aux producteurs et aux intermédiaires, il n'en va pas de même pour les *coproducteurs*. Si certaines conditions sont rencontrées, il est en effet envisageable de vivre l'aventure du *Tax Shelter* tout en restant dans le giron de l'impôt des personnes morales en agissant en tant que *coproducteur* (une association sans but lucratif peut ainsi créer une société qui serait la société de production agréée<sup>179</sup>).

**40. Entreprises sociales et impôt applicable : le processus de départage de l'impôt des personnes morales et de l'impôt des sociétés est le *quod plerumque fit*.** En dehors de l'hypothèse du *Tax Shelter artistique*, et donc dans la plupart des cas, il convient de *départager* préalablement l'impôt des personnes morales et l'impôt des sociétés, deux impôts concurrents.

**41. Plan du chapitre.** Nous expliquerons d'abord le processus de départage de l'impôt des sociétés et de l'impôt des personnes morales (section 1). Sur la base de cette présentation de l'architecture fiscale, nous serons en mesure d'observer la place qu'y occupent les entreprises sociales (section 2).

## SECTION 1. LE PROCESSUS DE DÉPARTAGE DE L'IMPÔT DES PERSONNES MORALES ET DE L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS

**42. L'article 220, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 lu à la lumière du champ d'application personnel de l'I.Soc.** La partie du champ d'application de l'impôt des personnes morales qui se détermine *en considération du* champ d'application de l'impôt des sociétés est prévue à l'article 220, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992. En vertu de cette disposition, les personnes morales qui ont en Belgique

---

stable pour la transition entre l'impôt des personnes morales et l'impôt des sociétés. En effet, concernant le passage de l'impôt des personnes morales vers l'impôt des sociétés, une loi du 17 mars 2019 (*M.B.*, 3 avril 2019) établit un cadre à vocation générale pour la transition de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés (art. 184*quinquies* du C.I.R. 1992). Aussi, dans le contexte de la réforme du droit des personnes morales qui serait opérée par le Code des sociétés et des associations, compte tenu du fait qu'un mécanisme de transformation d'une société en A.S.B.L. est envisagé, une autre loi du 17 mars 2019 (*M.B.*, 10 mai 2019) anticipe le fait qu'une telle transformation pourrait avoir pour conséquence un changement de statut fiscal en sens inverse, c'est-à-dire de l'impôt des sociétés vers l'impôt des personnes morales (art. 210/1 du C.I.R. 1992).

179. Voy. à ce sujet : *Doc. parl.*, Chambre, 2016–2017, n° 54–2205/001, p. 9; la réponse apportée à la question n° 1457 de M. Calomne du 3 février 2017, *Q.R.*, Chambre, 2016–2017, 11 septembre 2017, n° 54–130, p. 308 (<https://www.lachambre.be/QRVA/pdf/54/54K0130.pdf>); SPF Finances, « FAQ relatives au régime tax shelter pour la production scénique », 27 avril 2018, [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be); M. Goldrajch, « Extension du Tax Shelter aux arts de la scène », *Act. Fisc.*, n° 2017/7; A. Ottoy, « Producenten van tax shelter-podiumkunsten: knelpunten en suggesties », *Fisc. Act.*, n° 2017/6, p. 4–6; X, « Tax shelter. Œuvres scéniques. ASBL », *Le Fiscologue*, n° 1539, 27 octobre 2017, p. 13.

leur siège social, 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 sont assujetties à l'impôt des personnes morales.

Les liens entretenus entre les deux impôts apparaissent de deux ordres et en deux temps, à la lumière de l'article 220, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992. Ainsi, les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, 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'impôt des personnes morales (*première étape*). Selon l'article 179 du C.I.R. 1992, les sociétés résidentes, notamment, sont assujetties à l'impôt des sociétés. Nous allons le voir, les conditions requises pour être assujettie à l'impôt des sociétés en tant que société résidente sont, à une notable exception près<sup>180</sup>, également applicables à l'impôt des personnes morales; l'impôt des personnes morales peut, de ce point de vue, apparaître comme « dérogatoire<sup>181</sup> » à l'impôt des sociétés. Par ailleurs, les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément à l'article 181 et 182 du C.I.R. 1992 sont assujetties à l'impôt des personnes morales (*seconde étape*). Ces deux dispositions prévoient des cas dans lesquels l'application de l'impôt des sociétés sera exclue et où c'est l'impôt des personnes morales qui sera de rigueur.

Ceci étant précisé, nous évoquerons donc d'abord le champ d'application de l'impôt des sociétés (sous-section 1) puis le champ d'application de l'impôt des personnes morales (sous-section 2).

### **Sous-section 1. *L'application de principe de l'impôt des sociétés aux sociétés résidents : une première esquisse des contours d'un concept fiscal***

**43. Sociétés résidentes et entreprises sociales.** Les sociétés résidentes sont soumises à l'impôt des sociétés. Cela signifie-t-il qu'une entreprise sociale belge adoptant la forme sociétaire doit nécessairement être soumise à

---

180. En effet, 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'impôt des personnes morales (en l'absence de telles opérations) ou bien l'impôt des sociétés (si de telles opérations sont réalisées) qui s'applique. Voy. *infra*, n<sup>o</sup> 56.

181. Voy. X. Gérard, « Les impôts directs », in *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, *op. cit.*, p. 35–130, spéc. n<sup>o</sup> 14, p. 40.

l'impôt des sociétés? Pas forcément<sup>182</sup>. La « société résidente » est en effet un concept défini d'une manière particulière en droit fiscal. Pour en appréhender les contours, il faut se reporter aux définitions générales qui introduisent le Code des impôts sur les revenus. Celles-ci sont d'usage pour l'application du C.I.R. 1992, des dispositions légales particulières relatives aux impôts sur les revenus et des arrêtés pris pour leur exécution et visent donc à assurer une « uniformité d'interprétation ». L'on entend ainsi par « société » « toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Les organismes de droit belge possédant la personnalité juridique qui, pour l'application des impôts sur les revenus, sont censés être dénués de la personnalité juridique, ne sont pas considérés comme des sociétés<sup>183</sup>. » Par « société résidente », l'on désigne « toute société qui a en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration et qui n'est pas exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés<sup>184</sup> ».

Il ressort de ces dispositions que cinq conditions doivent en principe être rencontrées pour qu'une entreprise sociale soit assujettie à l'impôt des sociétés : être régulièrement constituée (I); posséder la personnalité juridique (II); se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (III); avoir en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration (IV); ne pas être exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés (V).

### I. *Une constitution régulière*\*<sup>185</sup>

**44. Principe et raison d'être.** La constitution de l'entité doit être *régulière* en vertu du droit belge ou étranger<sup>186</sup>. Cette condition est destinée à exclure du champ d'application de l'impôt des sociétés les sociétés commerciales *irrégulièrement constituées*.

**45. Lien avec la condition de personnification juridique.** Cette condition entretient un lien étroit avec celle qui requiert la personnification juridique<sup>187</sup>. Le système fiscal considère en effet que les sociétés commer-

182. Voy. *infra*, n<sup>os</sup> 120–121.

183. En vertu de l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, a), du C.I.R. 1992.

184. En vertu de l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, b), du C.I.R. 1992.

185. Reconnaissant son caractère obsolète, le législateur a supprimé l'exigence de « constitution régulière » par le biais de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 10 mai 2019 (voy. *infra*, n<sup>o</sup> 599).

186. Com.I.R., n<sup>o</sup> 179/6.

187. Voy. *infra*, n<sup>o</sup> 47.

ciales irrégulièrement constituées sont dénuées de la personnalité juridique. L'impact est considérable : l'entité n'existe pas et, par conséquent, l'administration fiscale ne peut lui réclamer le paiement d'un impôt. En effet, pour être soumise à l'impôt des sociétés — et en principe également à l'impôt des personnes morales<sup>188</sup> —, une entité doit avoir la personnalité juridique. À défaut, l'entité doit être soumise à un régime particulier de « transparence fiscale » : en vertu de l'article 29 du C.I.R. 1992, les bénéfices ou profits d'organisations (sociétés ou associations) non personnalisées sont considérés comme des bénéfices ou profits de leurs associés ou membres<sup>189</sup>. L'application de ce régime est étendu à des entités qui sont dotées de la personnalité juridique en droit des personnes morales, mais qui, pour l'application des impôts sur les revenus, sont censées être des associations sans personnalité juridique, parmi lesquelles on retrouve les sociétés commerciales irrégulièrement constituées<sup>190</sup>.

**46. Analyse critique.** Comme d'autres<sup>191</sup>, nous pensons que cette condition de régularité de constitution de l'entité est superflue car elle n'a plus de

188. Voy. *infra*, note subpaginale (240).

189. Art. 29, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992. À cet égard, il convient de distinguer la situation des entités sans personnalité juridique qui se livrent à une exploitation ou à une occupation lucrative de celles qui ne se livrent pas à de telles opérations. Pour les premières, les bénéfices ou profits résultant de l'activité sont répartis entre les associés ou membres et sont imposables dans leur chef, à l'impôt auquel ils sont eux-mêmes assujettis (Com.I.R., n° 179/28). Pour les secondes — sans percevoir de bénéfices ou de profits d'une occupation professionnelle —, ce sont les revenus des biens mobiliers ou immobiliers gérés par l'association qui sont en principe répartis entre les membres et imposables dans leur chef au titre de revenus mobiliers ou immobiliers. *En pratique* toutefois, concernant cette seconde catégorie, le traitement fiscal par transparence n'est pas appliqué dans le chef des membres d'organisations politiques, syndicats, œuvres paroissiales, mouvements de jeunesse, associations d'agrément ou associations culturelles. L'administration fiscale ne parvient pas à identifier les membres de ces entités et à imposer de manière transparente les revenus qu'elles perçoivent. Les services de contrôle vérifient alors seulement si celles-ci ont rempli leurs obligations en matière de précomptes professionnel et mobilier et si le nom et le domicile des bénéficiaires de commissions, honoraires et autres indemnités similaires sont communiqués à l'administration fiscale (à ce sujet, voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–2746/001, p. 31; Com.I.R., n° 317/13). Sur le régime fiscal des associations de fait, voy. notamment A. Haelterman, « Feitelijke (on)belastbaarheid van de feitelijke vereniging en de 'kaaimantaks' », in *Liber amicorum Rik Deblauwe*, Gand, Knops publishing, 2018, p. 397–410, spéc. p. 406–407.

190. Voy. art. 29, § 2, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 et Com.I.R., n° 179/6. Les autres cas de transparence fiscale prévus par l'article 29, § 2, du C.I.R. 1992 sont les suivants : les sociétés agricoles, à l'exception de celles qui ont opté pour l'assujettissement à l'impôt des sociétés (2<sup>o</sup>), les groupements européens d'intérêt économique (3<sup>o</sup>), les groupements d'intérêt économique (4<sup>o</sup>) et, enfin, les associations des copropriétaires qui possèdent la personnalité juridique en vertu de l'article 577–5, § 1<sup>er</sup>, du Code civil (5<sup>o</sup>).

191. J. Kirkpatrick et D. Garabedian, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, n° 2.10., p. 104–105.



raison d'être *de lege lata* et parce qu'elle se confond aujourd'hui, à notre avis, avec l'exigence de personnification juridique. En effet, par le passé, l'administration fiscale considérait déjà les associations de fait comme transparentes, en suivant la jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle une société nulle parce qu'elle avait été constituée *sans écrit* n'avait pas la personnalité juridique<sup>192</sup>. Kirkpatrick soutenait toutefois en 1963 que les associés d'une société commerciale constituée sans acte écrit — et qui devaient supporter eux-mêmes l'impôt sur les bénéfices sociaux — avaient de sérieuses raisons de contester cette thèse de l'administration<sup>193</sup>, en invoquant les écrits de Van Ryn et Heenen selon lesquels, les sociétés commerciales constituées en l'absence d'un écrit avaient, à l'exception des associations momentanées et en participation, la personnalité juridique dès qu'elles manifestaient extérieurement leur activité et aussi longtemps que leur nullité n'était pas prononcée par les cours et tribunaux. Selon lui, rien ne permettait de dire que ces principes ne trouvaient pas à s'appliquer à l'égard du fisc<sup>194</sup>.

La jurisprudence avait toutefois évolué et, dans un arrêt du 17 mai 1968<sup>195</sup>, la Cour de cassation avait consacré la théorie dite des « cadres légaux obligatoires ». À l'époque, une activité commerciale ne pouvait être réalisée qu'en épousant une *forme commerciale*; une *société à forme civile* ne pouvait pas exercer une activité commerciale. S'ils n'avaient pas fait le choix d'une forme valide de société, les associés se voyaient *imposer* la forme de la société en nom collectif (ci-après, SNC). Cette SNC était alors constituée sans le consentement de ses associés et dotée de la personnalité juridique, *même en l'absence d'un acte de constitution écrit*. De plus, la forme de la SNC impliquait la responsabilité illimitée et solidaire des associés<sup>196</sup>. Cette SNC était par hypothèse irrégulière et nulle à défaut pour les membres d'avoir respecté les formalités de constitution prescrites par la loi. Toutefois, aussi longtemps que la nullité n'avait pas été prononcée par décision judiciaire — ce qui entraînait *ipso facto* sa liquidation —, la société irrégulièrement constituée conservait sa personnalité juridique. Les SNC irrégulièrement constituées étaient au fond des *personnes juridiques* en sursis.

Toutefois, l'administration fiscale, nonobstant la théorie des cadres légaux obligatoires consacrée en droit des personnes morales, campait sur

192. J. Malherbe, M. De Wolf, et C. Schotte, *Droit fiscal — L'impôt des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 1997, p. 25.

193. J. Kirkpatrick, *Le régime fiscal des sociétés belges par actions*, Bruxelles, Larcier, 1963, n° 6, p. 16–17.

194. E. Schreuder, *Les impôts sur les revenus. Précis de législation et de jurisprudence*, Bruxelles, Bruylant, 1957, n° 262, p. 247–248.

195. Cass., 17 mai 1968, *Pas.*, 1968, I, p. 1074 et les conclusions de M. Ganshof van der Meersch.

196. Voy. N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, Bruxelles, Larcier, 2012, n° 242, p. 173–174.



sa position initiale et traitait les SNC constituées sans acte écrit comme des sociétés dénuées de la personnalité juridique. En vue d'éviter les controverses<sup>197</sup>, le législateur belge a consacré dans les années septante la pratique administrative<sup>198</sup> et ces sociétés irrégulièrement constituées — malgré leur personnalité juridique consacrée par le droit des sociétés — ont continué à être soumises au régime de transparence fiscale.

La loi du 13 avril 1995<sup>199</sup> a cependant entraîné la suppression de la théorie des cadres légaux obligatoires<sup>200</sup>. Par le biais de cette loi, l'acquisition de la personnalité juridique est en effet conditionnée par le respect de formalités particulières, à savoir le dépôt d'une série d'actes décrivant la société au greffe du tribunal de l'entreprise dans le ressort territorial duquel la société a son siège social<sup>201</sup>. Autrement dit, il n'est plus possible, depuis lors, pour une société commerciale constituée sans écrit d'acquiescer la personnalité juridique. Partant, il n'y a plus lieu de vouloir l'en priver d'un point de vue fiscal<sup>202</sup>.

L'on peut encore relever que, selon le commentaire administratif, « les termes 'sociétés commerciales irrégulièrement constituées' ne visent que le cas où les irrégularités commises entraînent la nullité de la société commerciale pour méconnaissance des dispositions qui déterminent les actes qui doivent être dressés lors de la constitution d'une société commerciale<sup>203</sup> »<sup>204</sup>.

197. *Doc. parl.*, Sénat, 1972–1973, n° 278, p. 63–64.

198. Loi du 25 juin 1973 modifiant le Code des impôts sur les revenus, en ce qui concerne, notamment, la taxation des plus-values, l'assiette et le calcul de l'impôt des sociétés et de l'impôt des non-résidents, ainsi que la répression de certaines formes de fraude et d'évasion fiscales, *M.B.*, 6 juillet 1973. *Voy. Doc. parl.*, Chambre, 1972–1973, n° 521/13, p. 2–3 : « Les associés de sociétés irrégulièrement constituées seront taxés individuellement sur leur quote-part de bénéfices, au même titre que les associés dans des sociétés de personnes ayant opté pour l'assujettissement de leurs bénéfices à l'impôt des personnes physiques ou dans des sociétés sans personnalité juridique. En fait, *ce nouveau texte consacre la pratique administrative actuellement suivie.* »

199. Loi du 13 avril 1995 modifiant les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935, *M.B.*, 17 juin 1995.

200. *Voy.* notamment : A. Gosselin, « La réforme du 13 avril 1995 : la fin de la théorie des cadres légaux obligatoires et l'apparition d'une société commerciale à forme civile », *Act. dr.*, 1997, p. 717–750 ; J. Vananroye, « 't Amendement. De parabel van het afgesneden woststje (of: het winstooogmerk) », *T.R.V.*, n° 2015/5, p. 482–489, spéc. n° 5, p. 485.

201. *Voy.* articles 2, § 4, al. 1<sup>er</sup>, et 68 du Code des sociétés. *Voy. Doc. parl.*, Sénat, 1993–1994, n° 1086–2, p. 20–26.

202. J. Malherbe, M. De Wolf, et C. Schotte, *op. cit.*, p. 25. *Voy.* aussi P. Hermant, « Les principes généraux », *Le nouveau droit des sociétés. La réforme de 1995*, Diegem, Kluwer, 1995, p. 10.

203. Nous soulignons.

204. *Com. I.R.*, n° 29/5. Concernant la mention des « dispositions qui déterminent les actes qui doivent être dressés lors de la constitution d'une société commerciale », il est ainsi fait allusion à l'article 66 du Code des sociétés.

Les sociétés qui sont l'objet d'*autres irrégularités* lors de leur constitution ou qui sont nulles pour d'autres motifs (par exemple parce qu'elles poursuivent un but illicite) restent néanmoins soumises à l'impôt des sociétés<sup>205</sup>. Si, par hypothèse, à défaut de démarches particulières, une société ne peut se voir reconnaître une personnalité juridique<sup>206</sup>, quelles seraient donc ces sociétés commerciales irrégulièrement constituées que le législateur belge évoque encore de nos jours ?

## II. *La personnification juridique*

**47. La personnification juridique et ses spécificités en droit fiscal.** L'entité doit posséder, en vertu du droit belge ou du droit étranger, la personnalité juridique, c'est-à-dire qu'elle doit constituer une personne morale juridiquement distincte des personnes qui la composent. L'appréciation de cette condition est une question de droit<sup>207</sup>. Le commentaire administratif de l'article 179 du C.I.R. 1992 dresse une liste exemplative de personnes morales *ad hoc* — c'est-à-dire qui possèdent la personnalité juridique —, au sein de laquelle l'on retrouve les sociétés coopératives ou encore les associations sans but lucratif qui remplissent les conditions de la loi du 27 juin 1921<sup>208</sup>. Nous avons déjà souligné le fait qu'une organisation dotée de la personnalité juridique en droit des personnes morales n'est pas automatiquement reconnue comme une personne juridique pour l'application des impôts sur les revenus. À cet égard, toujours dans le commentaire de l'article 179, l'on peut trouver une liste d'entités ne possédant pas ou « n'étant pas censées » posséder la personnalité juridique, en faisant référence à l'article 29 du C.I.R. 1992<sup>209</sup>. Pour rappel, un régime de transparence fiscale est réservé aux organisations dépourvues de personnalité juridique ou considérées comme telles d'un point de vue fiscal<sup>210</sup>.

## III. *Une exploitation ou la réalisation d'opérations de caractère lucratif*<sup>211</sup>

**48. Notion d'« exploitation ».** En vertu du commentaire administratif, sous l'expression « se livrer à une exploitation », il y a lieu d'entendre le

205. Il est renvoyé, à ce sujet, aux travaux parlementaires de la loi du 25 juin 1973 : *Doc. parl.*, Sénat, 1972-1973, n° 278, p. 64-65.

206. Voy. les articles 2, § 4, al. 2 et 46 du Code des sociétés.

207. Com.I.R., n° 179/7.

208. *Ibid.*

209. Com.I.R., n° 179/8.

210. Voy. *supra*, n° 45.

211. Cette condition fera l'objet d'une analyse ultérieurement. Voy. *infra*, n° 57 et s.

fait d'exploiter une entreprise industrielle, commerciale ou agricole quelconque, dont les bénéficiaires constitueraient des revenus professionnels soumis à l'impôt des personnes physiques à ce titre, si cette exploitation était le fait d'une personne physique ou d'une société, association, établissement ou organisme sans personnalité juridique<sup>212</sup>.

**49. Notion d'« opérations de caractère lucratif ».** Les termes « se livrer à des opérations de caractère lucratif » couvrent quant à eux deux notions :

- « les '*occupations lucratives*', cette expression étant interprétée par la jurisprudence dans le sens 'd'occupation à *but lucratif*'<sup>213</sup> »<sup>214</sup>;
- les '*occupations de caractère lucratif, mais sans but lucratif*', qui sont caractérisées par une activité professionnelle permanente comportant, d'une part, la répétition d'opérations de nature industrielle, commerciale ou agricole suffisamment fréquente pour constituer une occupation et, d'autre part, la mise en œuvre de méthodes industrielles ou commerciales. Il s'agit d'occupations qui, par essence, sont 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*'<sup>215</sup> »<sup>216</sup>.

#### IV. La résidence fiscale en Belgique

**50. Notion de « domicile fiscal ».** L'entité doit avoir son « domicile fiscal » en Belgique, c'est-à-dire, concrètement, soit son siège social<sup>\*217</sup> ou son principal établissement, soit, lorsqu'il s'agit d'une société qui n'a pas à proprement parler de siège social ou de principal établissement, son

212. Com.I.R., n° 179/10, faisant référence aux articles 23, § 1<sup>er</sup>, 1° et 24 du C.I.R. 1992 (qui définissent les « bénéficiaires des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles quelconques »).

213. Nous soulignons.

214. Com.I.R., n° 179/11. L'interprète est renvoyé à la lecture des articles 23, § 1<sup>er</sup>, 2° et 27 du C.I.R. 1992, dispositions qui définissent les « profits ».

215. Nous soulignons.

216. 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 C.I.R. 1992 pour conclure à l'absence d'opérations de caractère lucratif dans un cas d'espèce, et au bien-fondé de l'assujettissement à l'I.P.M. d'une A.I.S.B.L. (décision anticipée n° 2018.1079 du 5 février 2019, n°s 40 et suiv. : « *Om na te gaan of er sprake is van verrichtingen van winstgevende 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) [...] »).*

217. Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations (*M.B.*, 10 mai 2019), cette référence à la notion de siège social a été supprimée (voy. *infra*, n° 597).

siège de direction ou d'administration<sup>218</sup>. La localisation du siège permet de déterminer s'il faut appliquer l'impôt des sociétés ou l'impôt des personnes morales<sup>219</sup> — si l'on a affaire à une organisation *résidente* — ou, le cas échéant, l'impôt belge des *non-résidents*<sup>220</sup>.

**51. Primauté du siège réel sur le siège statutaire.** Si le siège social se situe en Belgique et que celui-ci correspond au principal établissement, c'est-à-dire à l'endroit où s'exercent *effectivement* et se concentrent l'activité directrice, la gestion des intérêts et des affaires sociales<sup>221</sup>, la société a son domicile fiscal en Belgique. Le commentaire administratif envisage le cas, plus problématique, dans lequel le siège social se trouve dans un pays A

218. Com.I.R., n° 179/21. Notons que les termes « principal établissement », « siège de direction » et « siège d'administration » sont des synonymes. Sur ce point, voy. notamment Anvers, 17 décembre 2013, *F.J.F.*, n° 2014/217; *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3367/001, p. 8, 103 et 104.

219. Voy. *infra*, n° 56.

220. L'article 227 du C.I.R. 1992 définit le champ d'application de l'impôt belge des non-résidents (ci-après : INR). Sont assujettis à l'impôt des non-résidents : 1° les non-habitants du Royaume, y compris les personnes visées à l'article 4 du C.I.R. 1992 (c'est-à-dire des personnes qui ont un statut spécial, comme les membres du corps diplomatique des États étrangers ou bien les demandeurs d'asile inscrits dans le registre d'attente); 2° les sociétés étrangères ainsi que les associations, établissements ou organismes quelconques sans personnalité juridique qui sont constitués sous une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge et qui n'ont pas en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration; 3° les États étrangers, leurs subdivisions politiques et collectivités locales ainsi que toutes les personnes morales qui n'ont pas en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration et qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif ou se livrent, sans but lucratif, exclusivement à des opérations visées à l'article 182. — Concernant les groupements, deux régimes existent : l'INR-*sociétés* (art. 227, 2° et 233 du C.I.R. 1992) et l'INR-*personnes morales* (art. 227, 3° et 234 du C.I.R. 1992). Pour déterminer le régime *ad hoc*, il faut distinguer, en premier lieu, l'activité menée et, plus précisément, si l'entité se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif : les entités qui se livrent à de telles opérations au sens large seront assujetties à l'INR-*sociétés* si elles ont la personnalité juridique ou, à défaut, si elles sont constituées dans une forme juridique similaire à celle d'une société de droit belge; les entités qui ne se livrent pas à de telles « opérations » seront soumises à l'INR-*personnes morales* si et seulement si elles ont la personnalité juridique. Voy. X. Parent, « L'assujettissement à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales et principales conséquences », in N. Thirion et O. Caprasse (éd.), *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruges, la Charte, 2004, p. 440–460, spéc. n° 6, p. 441.

221. Voy. Com.I.R., nos 179/22–27. En pratique, comme l'indique Mme Brosens, « il faut entendre par 'principal établissement' le lieu à partir duquel la société est administrée, c'est-à-dire le lieu où sont adoptées les décisions essentielles. Trois questions sont pertinentes afin de déterminer ce lieu : quelles sont les décisions essentielles, qui prend ces décisions et où sont-elles prises? Ces questions doivent s'apprécier en fonction des circonstances de fait » (L. Brosens, « 'Domicile' d'un holding étranger : le fisc échoue dans la charge de la preuve », *Le Fiscologue international*, n° 411, 31 mars 2018, p. 1).

alors que le principal établissement est basé dans un pays B. Dans ce cas, « c'est la situation du principal établissement qui est déterminante au regard de l'assujettissement de la société à l'impôt des sociétés<sup>222</sup> ». Autrement dit, le droit fiscal belge consacre la primauté du *siège réel* sur le *siège statutaire*<sup>223</sup>. En pratique, l'administration fiscale retient que le fait que le siège social d'une société se trouve en Belgique permet de présumer une résidence fiscale belge; cette présomption est réfragable<sup>224</sup>.

**52. Notion de *lex societatis* et facteur de rattachement belge.** En droit des personnes morales, la *lex societatis* désigne le droit national auquel est rattachée une personne morale, celui qui régit son existence et son fonctionnement. Si les règles de droit international privé belge désignent le *droit belge*, il convient d'examiner si cette personne a valablement respecté les règles relatives à l'*octroi* de la personnalité juridique; si un *droit étranger* est applicable, ladite personne morale ne pourra agir en Belgique que si elle est reconnue par le droit belge.

Il est nécessaire d'utiliser une règle de conflit de lois pour établir le rattachement à un ordre juridique national et pour déterminer ainsi la *lex societatis*. En l'absence d'une harmonisation européenne, il faut composer avec les règles de droit international privé de *chaque État* membre. Deux critères de rattachement sont traditionnellement distingués, à savoir le critère du *siège réel* (relevant de la théorie du même nom) et le critère du *siège*

---

222. Com.I.R., n° 179/22.

223. Pour une illustration, voy. notamment Bruxelles, 23 novembre 2017, *Courr. Fisc.* 2018, n° 4, p. 83. Belgacom a constitué une filiale au Luxembourg. La question qui se pose est de savoir si les bénéfices de cette filiale peuvent être imposés à l'impôt des sociétés belge et, par conséquent, si elle réside fiscalement ou non en Belgique. Dans sa décision, la Cour, comme l'observent MM. Philippe et Nollet, « apprécie la localisation du siège de direction effective de la société en question à partir de critères plutôt 'formels' en s'attachant essentiellement à la compétence décisionnelle de l'organe de gestion, à sa composition exacte, au lieu de ses réunions (présence 'physique' des administrateurs) et, de façon décisive, au lieu de la prise de décision (pour les décisions stratégiques), qu'importe que les décisions aient été en réalité prédéfinies ou prémâchées en amont en Belgique » (D.-E. Philippe et A. Nollet, « L'affaire Belgacom : une consécration d'une approche 'formaliste' du siège réel », *R.G.F.C.P.*, n° 2018/6, p. 4-12). Pour un commentaire de cette décision, voy. aussi L. Brosens, *op. cit.*; M. Felis et A. Haelterman, *Vennootschapsbelasting doorgelicht. Een inzichtelijk handboek*, 3<sup>e</sup> éd., Bruges, la Chartre, 2018, n° 30, p. 27-28.

224. Voy. notamment Bruxelles, 29 juin 1982, *F.J.F.*, n° 82/119; Civ. Mons, 6 mai 2003, *F.J.F.*, n° 2003/281; J. Malherbe, *Droit fiscal international*, Bruxelles, Larcier, 1994, p. 56; T. Jansen et P. De Vos, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht* (3<sup>e</sup> éd.), Anvers, Intersentia, 2008, p. 39-40; K. De Moor, « Vennootschapsbelasting », in *Fiscale Rechtspraakoverzichten Inkomstenbelastingen 1980-1998*, Bruxelles, Larcier, 2000, p. 7-8; F. Henneaux et N. Bammens, « La résidence fiscale et la mobilité des sociétés – Rapport belge au congrès 2017 de l'European association of tax law professors », *J.D.F.*, n° 2017/5, p. 129-158.

*statutaire* (consacrant la théorie de l'incorporation<sup>225</sup>); les deux théories ont leurs partisans et leurs détracteurs<sup>226</sup>.

Le Code belge de droit international privé retient actuellement\*<sup>227</sup> le critère du siège réel pour déterminer le droit applicable à la personne morale<sup>228</sup>.

### V. *La non-exclusion du champ d'application de l'impôt des sociétés*

**53. Principe.** Une société résidente est soumise à l'impôt des sociétés si elle n'est pas exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés. Même si les principes d'assujettissement à l'impôt des sociétés sont rencontrés, les articles 181 et 182 du C.I.R. 1992 prévoient des cas d'exceptions pour lesquels l'application de l'impôt des sociétés est exclue. Dans ces cas, c'est l'impôt des personnes morales qui trouvera à s'appliquer. En effet, il ressort de l'article 220, 3<sup>o</sup> du C.I.R. 1992 — disposition qui définit, comme on l'a vu, le champ d'application de l'impôt des personnes morales — que les personnes morales qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément à l'article 181 et 182 sont assujetties à l'impôt des personnes morales<sup>229</sup>. Cette cinquième condition doit donc à notre avis être appréciée comme le « miroir » de l'article 220, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

**54. En synthèse.** Sur la base des considérations qui précèdent et si l'on s'en tient *aux principes* d'assujettissement, *trois conditions* doivent être rencontrées pour qu'une entreprise sociale soit assujettie à l'impôt des sociétés : posséder la personnalité juridique, résider fiscalement en Belgique et se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

---

225. 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, p. 5–56, spéc. n<sup>o</sup> 6, p. 13–14; S. Gilcart, « À propos des associations, de leur siège social et de la loi applicable », *R.G.D.C.*, 2000, p. 199–232, spéc. n<sup>o</sup> 8, p. 208; P. Wautelet, « Quelques réflexions sur la *Lex Societatis* dans le code de droit international privé », *R.P.S.*, 2006, p. 5–56.

226. Voy. à ce sujet : D. Pasteger, « Droit international privé », in N. Thirion (coord.), *Droit international et européen des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 13–57, spéc. p. 13–20.

227. Avec le Code des sociétés et des associations, les règles de droit international privé ont été modifiées et la *lex societatis* est désormais déterminée par le biais du critère du siège statutaire (voy. *infra*, n<sup>o</sup> 499).

228. En vertu de l'article 110, al. 1<sup>er</sup>, de ce Code, « la personne morale est régie par le droit de l'État sur le territoire duquel son établissement principal est situé dès sa constitution ».

229. Voy. aussi Com.I.R., n<sup>o</sup> 220/2 : « Pour l'application de l'IPM, les contribuables y assujettis sont classés en trois groupes : [...] le troisième groupe comprend enfin [notamment] les personnes morales qui sont exclues de l'ISoc. conformément aux art. 181 et 182, CIR92 ».

Il en résulte en particulier que la notion de société en droit fiscal diverge par rapport à la notion de société en droit des personnes morales<sup>230</sup>. En vertu de ce dernier, la société est en principe un contrat<sup>231</sup> 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. Un but de lucre sociétaire — à savoir le but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect — est requis, sauf dans le cas d'une société à finalité sociale<sup>\*232</sup>. La personnalité juridique n'est pas une condition d'existence de la société<sup>233</sup>. Il importe peu que la société se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. En *droit fiscal*, une société désigne toute personne morale (même si elle n'a pas la forme de société) qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. L'absence ou l'existence d'un but de lucre sociétaire n'est pas, en principe<sup>234</sup>, un facteur pertinent<sup>235</sup>. Par contre, sont requises la personnalité juridique fiscale et la poursuite d'une exploitation ou la réalisation d'opérations de caractère lucratif. La notion de « société » du C.I.R. 1992 a donc, à la fois, une portée *plus large* — elle vise toute personne morale peu importe ses intentions — et *plus restreinte* — la personnalité juridique fiscale est requise et la structure est qualifiée de société si et seulement si un certain type d'opérations est réalisé — que la notion de « société » en droit des personnes morales.

## Sous-section 2. *Le champ d'application de l'impôt des personnes morales : un écho à celui de l'impôt des sociétés*

**55. Le champ d'application de l'impôt des personnes morales : deux versants.** Le champ d'application de l'impôt des sociétés étant précisé, nous

- 
230. Voy. notamment le schéma du Mémoire en réponse du Conseil des Ministres du 14 septembre 2015 dans le cadre des différents recours intentés contre la loi-programme du 19 décembre 2014 (portant les numéros de rôle 6227, 6228, 6230, 6232, 6237, 6242, 6243, 6244, 6246, 6247 et 6248), spéc. p. 10. Voy. aussi voy. M. Bourgeois, B. Peeters et X. Pace, « Corporate Income Tax subjects – Chapter 15: Belgium », in D. Gutmann (éd.), *Corporate Income Tax Subjects*, EATLP International Tax Series volume 12, Amsterdam, IBFD, 2016, p. 203–223, spéc. p. 212.
231. À l'exception de la société privée à responsabilité limitée unipersonnelle (art. 1<sup>er</sup>, al. 2 et 211 du C. Soc.). Voy. *infra*, n° 505.
232. Voy. *supra*, note subpaginale (159). Voy. *infra*, n° 413 et s.
233. Voy. l'article 2, § 1<sup>er</sup>, du C. Soc. : la société simple, la société momentanée et la société interne ne bénéficient pas de la personnalité juridique.
234. Voy. *infra*, n° 131 et s.
235. M. Deneff, « De vennootschap met een sociaal oogmerk: algemeen juridisch kader en fiscaal statuut », *A.F.T.*, n° 1996/4–5, p. 153–169, spéc. n° 23, p. 160 et la note subpaginale (72).



pouvons en venir à l'examen de l'article 220, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, qui définit pour partie le champ d'application de l'impôt des personnes morales. La *première partie* de la disposition<sup>236</sup> vise les personnes morales qui, par une application des principes d'assujettissement, sont soumises à l'impôt des personnes morales; il s'agit du champ d'application *a minima* (I). La *seconde partie*<sup>237</sup> envisage des cas dans lesquels l'assujettissement à l'impôt des sociétés sera exclu et qui seront, le cas échéant, couverts par l'impôt des personnes morales. L'impôt des personnes morales voit donc son champ d'application s'accroître à mesure que celui de l'impôt des sociétés s'ameunisse sous l'effet d'exclusions conditionnelles (II).

### I. *La détermination du champ d'application a minima de l'impôt des personnes morales*

**56. Premier versant : généralités.** En vertu de l'article 220, 3<sup>o</sup>, *première partie*, du C.I.R. 1992, les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, 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'impôt des personnes morales. *Trois conditions* doivent en principe être rencontrées pour qu'une entreprise sociale soit assujettie à l'impôt des personnes morales : posséder la personnalité juridique, résider fiscalement en Belgique et *ne pas* se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Les deux premières conditions — la *personnalité juridique*<sup>238</sup> et le *domicile fiscal en Belgique*<sup>239</sup> — sont en principe<sup>240</sup> communes aux deux impôts sur les revenus ici en

236. « Les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, 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 [...] »

237. « [Les personnes morales] [...] « qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément à l'article 181 et 182. »

238. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 45.

239. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 50 et s.

240. Concernant le *domicile fiscal*, cela figure expressément dans les textes de loi (art. 2, 5<sup>o</sup>, b), du C.I.R. 1992 pour l'I.Soc; art. 220, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 concernant l'I.P.M.). Quant à la personnalité juridique, si la définition de la société y fait référence à l'article 2, 5<sup>o</sup>, a), du C.I.R. 1992, c'est le commentaire administratif de l'article 220 qui fait part de cette exigence pour l'I.P.M. (Com.I.R., n<sup>o</sup> 220/1). Toutefois, il est désormais possible pour une association de fait — dépourvue de la personnalité juridique — de se soumettre volontairement à l'impôt des personnes morales. Un article 220, 4<sup>o</sup>, a été ajouté dans le C.I.R. 1992 par le biais de la loi-programme du 25 décembre 2017 (*M.B.*, 29 décembre 2017) et, en vertu de cette disposition, sont assujetties à l'impôt des personnes morales « les associations qui ne sont pas visées par les dispositions précédentes, qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés, qui ne recueillent pas de bénéfices ou profits et qui ont choisi pour un délai d'au moins six périodes imposables successives d'être assujetties à l'impôt des



question. La troisième condition — *ne pas se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* — revêt donc une importance capitale pour déterminer si c'est l'impôt des personnes morales (en l'absence de telles opérations) ou bien l'impôt des sociétés (si de telles opérations sont réalisées) qui s'applique.

**57. Ne pas se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif : précisions.** 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<sup>241</sup>. Le commentaire administratif précise ainsi qu'il convient d'apprécier « en fait » si l'entité se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif : il ne faut pas se préoccuper « du caractère (civil, commercial ou mixte ; licite ou illicite ; conforme ou contraire aux statuts, etc.) des opérations dont découlent les bénéfices ou profits, *ni de la manière* dont ceux-ci sont recueillis (en espèces, en nature, etc.)<sup>242</sup> ». Du reste, toujours selon le commentaire administratif, certaines activités, dignes d'intérêt sur le plan culturel ou social en raison de leur utilité générale, ne devraient pas, vu leur nature, être considérées comme des opérations lucratives ou comme une exploitation. Il en irait ainsi de toutes les activités d'essence purement philanthropique, caritative, spirituelle, religieuse ou culturelle. Si des organisations s'en tiennent à de telles activités, elles doivent être, par une application des principes, soumises à l'impôt des personnes morales<sup>243</sup>, puisqu'elles ne se livrent *pas* à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

---

personnes morales de la manière déterminée par le Roi ». Le législateur a mis en place ce dispositif suite à l'insertion d'un article 5/2 dans le C.I.R. 1992 en vertu duquel les revenus mobiliers recueillis par une association sans personnalité juridique à l'étranger et sur lesquels aucun précompte mobilier n'a été retenu sont imposés dans le chef de l'habitant du Royaume qui dispose du pouvoir de signature de ce compte (à défaut de personnalité juridique, en principe, la transparence fiscale prévaut). Pour ne pas décourager la prise de mandat dans de telles associations, le législateur a décidé de permettre à une association de fait de pouvoir opter volontairement, nonobstant l'absence de personnalité juridique, pour l'application de l'impôt des personnes morales, pour éviter que cette taxation intervienne dans le chef d'une personne physique (l'impôt fiscal par transparence ne sera alors plus applicable). Voy., à ce sujet, cet extrait des travaux parlementaires : *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 2746/1, p. 31–32. Concernant la procédure d'option, voy. l'arrêté royal du 6 juin 2019 introduisant un régime d'option pour les associations sans personnalité juridique, *M.B.*, 14 juin 2019. Pour un commentaire, voy. I. Vogelaere, « Les associations sans personnalité juridique peuvent opter pour l'impôt des personnes morales », *TaxBrèves*, 18 juin 2019, [www.monkey.be](http://www.monkey.be) ; « Associations de fait : comment opter pour l'IPM ? », *Le Fiscologue*, n° 1616, 21 juin 2019, p. 14.

241. Voy. X. Gérard, *op. cit.*, n° 21, p. 43.

242. Com.I.R., n° 179/13.

243. Com.I.R., n° 179/15.

Une fois les contours des notions d'exploitation (A) et d'opérations de caractère lucratif (B) définis, nous pourrions observer que le recours à deux notions apparaît en l'état superflu vu leur recoupement, mais qu'il n'est pas neutre d'être reconnu à la tête d'une exploitation *ou* de se livrer à des opérations de caractère lucratif (C).

#### A. *La notion d'exploitation*

**58. Précisions du commentaire administratif.** 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 celle-ci était exercée par une personne physique, une société ou une entité sans personnalité juridique<sup>244</sup>. Il y est fait référence aux articles 23, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> et 24 du C.I.R. 1992 qui définissent les « bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles quelconques ».

**59. Précisions de la jurisprudence.** En 2010, la Cour de cassation a décidé qu'il ne résultait pas des articles 23 et 24 du C.I.R. 1992 qu'une activité industrielle ou commerciale requiert la poursuite d'un but de lucre<sup>245</sup> car ces dispositions définissent la notion de *revenus professionnels* et non celle d'*activité industrielle ou commerciale*. De la sorte, il ne peut pas non plus être déduit de ces dispositions légales que l'exploitation n'impliquerait pas la poursuite d'un but de lucre<sup>246</sup>.

244. Voy. Com.I.R., n° 179/10. À ce sujet, voy. X. Gérard, *op. cit.*, n° 23, p. 44.

245. Cass., 23 avril 2010, *Pas.*, 2010, IV, p. 1254. Voy. J. Kirkpatrick, note sous Cass., 9 mai 2008, *R.P.S.*, 2010, p. 276–281, spéc. note subpaginale (2), p. 280.

246. Dans sa thèse, Mme Rossignol souligne que la Cour de cassation confirme avec cet arrêt la prépondérance de la conception « objective », qui s'écarte de la prise en compte de l'absence de but de lucre pour échapper à l'application de l'impôt des sociétés — ce qui ne nous semble pas si clair (K. Rossignol, *De (on)belastbaarheid van de overheid en haar eigen activiteiten*, Bruges, la Charte, 2016, spéc. n° 267, p. 237). Aussi, selon M. Kirkpatrick — qui représentait le défendeur en cassation en l'espèce —, la Cour a motivé sa décision de rejet « sur la considération qu'une personne morale peut se livrer à une activité industrielle ou commerciale *au sens de l'article 24 du C.I.R. 1992* même si elle ne poursuit pas un but de lucre » (J. Kirkpatrick, note sous Cass., 9 mai 2008, *op. cit.*). L'arrêt du 23 avril 2010 a été rendu sur les conclusions conformes de l'avocat général Henkes (*Pas.*, 2010, p. 1263). Or, M. Henkes, dans ses conclusions préalables, a simplement relevé que « les articles 23, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> et 24 du C.I.R. 1992 définissent les *revenus professionnels* en droit fiscal belge et non pas ce qu'il faut entendre par *activité industrielle ou commerciale*. Partant, il ne se déduit pas des dispositions précitées qu'une personne morale de droit belge ne saurait se livrer à une activité industrielle ou commerciale, au sens de l'article 10 de la Convention, que si elle poursuit un but de lucre. » Il s'agissait d'une réponse aux griefs du demandeur en cassation — l'administration fiscale — qui soutenait que, des articles 23, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> et 24 du C.I.R. 1992, il pouvait être déduit que « la notion d'activité commerciale ne se fonde *pas seulement* sur la nature des actes accomplis [...] mais qu'elle exige *aussi*

Depuis un arrêt rendu le 14 janvier 2011 par la Cour de Cassation, il semble clair que l'exploitation ne requiert pas la présence d'un but lucratif<sup>247</sup>. La Cour d'appel de Gand avait conclu à l'assujettissement d'une A.S.B.L. à l'impôt des sociétés parce que celle-ci s'était livrée à une exploitation. L'A.S.B.L. avait contesté la décision en invoquant que l'exploitation d'une entreprise requiert un but de lucre et que la Cour d'appel n'avait pas constaté qu'elle poursuivait effectivement un but lucratif. La Cour de cassation a rejeté le pourvoi intenté par l'association en décidant que la juridiction *a quo* avait légalement justifié sa décision. Dans cet arrêt, la Cour 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'impôt des sociétés<sup>248</sup>] sont les unités économiques indépendantes qui ont pour objet la production ou la négociation de biens ou la prestation de services<sup>249</sup> ».

---

que ces actes soient accomplis en vue de réaliser un bénéfice, c'est-à-dire avec un esprit de lucre » (*Pas.*, 2010, p. 1258).

247. Cass., 14 janvier 2011, *Pas.*, 2011, I, p. 180. Pour un commentaire, voy. S. Van Crombrugge, « A.S.B.L. et impôt des sociétés : pas de but lucratif requis ? », *Le Fiscologue*, n° 1248, 29 avril 2011, p. 8. Dans le même sens, voy. D. Garabedian et F. Henneaux, « Examen de jurisprudence (1991–2014). Les impôts sur les revenus et les sociétés », 2<sup>e</sup> partie, *R.C.J.B.*, 2018, p. 193–276, spéc. n° 2, p. 196.
248. Plus précisément : les personnes morales visées par l'article 94, al. 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 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. 1<sup>er</sup>, du C.I.R. faisait mention des conditions d'application de l'impôt des sociétés de droit commun (voy. *infra*, n° 289) (personnalité juridique, domicile fiscal en Belgique et exploitation ou opérations de caractère lucratif).
249. 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, *Courr. Fisc.*, 2019, n° 5, p. 263. Dans cet arrêt du 18 décembre 2018, la Cour d'appel de Bruxelles a défini la notion d'*entreprise* en tant que « 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 entre 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 la doctrine (H. Van Impe, E. Van Impe et D. De Bock, *Leidraad voor vzw's — De Fiscaliteit*, Anvers, Standaard, 2006, p. 24).

**60. Précisions de la doctrine.** La doctrine a également commenté le critère d'exploitation. Pour M. Gérard, « une entité se livre à une exploitation lorsqu'elle a pour objet et accomplit dans les faits une *activité de nature commerciale, industrielle ou agricole en vue d'en retirer un bénéfice* et qu'à cette occasion, elle met en œuvre des *méthodes industrielles ou commerciales*, à savoir des méthodes qui sont similaires à celles habituellement utilisées par d'autres personnes exerçant la même activité et à la condition que cette même activité soit génératrice de bénéfices au sens du Code des impôts sur les revenus dans le chef de ces autres personnes<sup>250</sup> ». M. Deschrijver souligne que le concept d'exploitation se réfère à l'acte d'exploiter et sous-entend une *activité durable*. Le même auteur ajoute que le concept fiscal d'exploitation est large et couvre ainsi le commerce, les services, l'industrie, l'agriculture ou encore l'artisanat<sup>251</sup>. Quant à la *nature des activités*, l'on peut faire état d'une controverse : s'il apparaît clair que les activités qui excèdent les anciennes limites de la commercialité selon le Code de commerce, mais qui se situent à la limite du secteur marchand (entreprise agricole, exploitation minière ou officine pharmaceutique) sont visées par la notion d'exploitation, selon certains auteurs, il semblerait que les activités de nature purement civile, à savoir « celles prestées dans l'intérêt des citoyens » (par exemple, les soins de santé), et qui ne se situent pas à la limite du secteur marchand, ne sont pas visées par celle-ci<sup>252</sup>.

#### B. *La notion d'opérations de caractère lucratif*

**61. Précisions du commentaire administratif.** 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<sup>253</sup>.

250. X. Gérard, *op. cit.*, n° 25, p. 45.

251. Traduction libre de : « *Het begrip 'exploitatie' duidt op de handeling van het exploiteren en verwijst naar een duurzame bedrijvigheid. Het fiscaal onderneming is ruim, het slaat zowel op de handel, als op de dienstverlening, de nijverheid, de landbouw als op de ambachten* » (D. Deschrijver, « Hoofdstuk 13. De VZW en het belastingrecht », in M. Deneff [éd.], *De VZW*, *op. cit.*, n° 3, p. 574).

252. Voy. E. Gailly, *La fiscalité des asbl*, Bruxelles, Licap, 1997, n° 45, p. 53. Dans le même sens, voy. T. Afschrift et M. Daube, « La fiscalité des associations sans but lucratif, des associations internationales sans but lucratif et des fondations après la loi du 2 mai 2002 », in T. Bontinck (coord.), *La réforme du droit des a.s.b.l. et fondations*, Bruxelles, Jeune Barreau de Bruxelles, 2003, p. 199–287, spéc. n° 12. p. 211.

253. Com.I.R., n° 179/11.

Pour rappel, les opérations de caractère lucratif couvrent tant les « occupations lucratives<sup>254</sup> » 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*<sup>255</sup> »<sup>256</sup>.

**62. Précisions jurisprudentielles et doctrinales.** Les deux catégories d'opérations de caractère lucratif exigent l'existence d'une occupation tout au moins à caractère lucratif<sup>257</sup>. L'*occupation* est un concept défini par la Cour de cassation comme « un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle et qui a un caractère professionnel<sup>258</sup> ». Pour constater la présence d'opérations de *caractère lucratif*, il ne faut pas impérativement qu'un but de lucre soit poursuivi par les auteurs. À cet égard, la Cour d'appel de Mons a considéré que, « pour déterminer si une occupation est lucrative, il suffit de constater qu'elle produit un profit, sans avoir à rechercher si un but de lucre a animé ses auteurs<sup>259</sup> ».

C. *L'inanité de la distinction entre exploitation et opérations de caractère lucratif, mais la persistance d'implications pratiques*<sup>260</sup>

**63. Inutilité du maintien de la distinction.** Qu'est-ce qui justifie, pour faire le départ entre les champs d'application respectifs de l'impôt des sociétés et de l'impôt des personnes morales, l'utilisation cumulée des concepts d'« exploitation » et d'« opérations de caractère lucratif » ? Poser cette question revient à se demander ce qui distingue l'exploitation des opérations de caractère lucratif. En testant différents critères (la nature de l'activité, l'ampleur de l'activité et le but de lucre), la raison qui commande de faire

254. *Ibid.* L'interprète est renvoyé à la lecture des articles 23, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> et 27 du C.I.R. 1992, dispositions qui définissent les « profits ».

255. Nous soulignons.

256. Com.I.R., n<sup>o</sup> 179/11.

257. Voy. notamment X. Gérard, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 27, p. 45; D. Deschrijver, « Hoofdstuk 13. De VZW en het belastingrecht », *op. cit.*, n<sup>o</sup> 4, p. 575.

258. Voy. notamment Cass., 23 juin 1964, *Pas.*, 1964, I, p. 1146; Cass., 23 avril 1968, *Pas.*, 1968, I, p. 1005; Cass., 6 mai 1969, *Pas.*, 1969, I, p. 803; Cass., 7 décembre 1973, *Pas.*, 1974, I, p. 378; Cass., 7 décembre 2000, *Pas.*, 2000, I, p. 676; Cass., 14 décembre 2007, *Pas.*, 2007, XII, p. 2343. Sur la notion d'« exploitation », voy. également *infra*, n<sup>o</sup> 350.

259. Mons, 17 mai 1996, *F.J.F.*, n<sup>o</sup> 96/200. Sur le sens des termes « lucratif » et « caractère lucratif », voy. *infra*, n<sup>o</sup> 377.

260. Voy., sur ce sujet : M. Deneff, « De vennootschap met een sociaal oogmerk: algemeen juridisch kader en fiscaal statuut », *op. cit.*, p. 160–161.

recours à différents concepts fait à notre avis actuellement défaut. *Quant à la nature de l'activité*, les deux concepts font référence à des activités de nature industrielle, commerciale ou agricole. Concernant *l'ampleur de l'activité*, selon Mme Segier, la notion d'*opérations à caractère lucratif* paraît requérir uniquement un excédent de recettes sur les dépenses là où la notion d'exploitation nécessiterait une activité caractérisée par une occupation avec un minimum d'organisation de type commercial, recourant à des « méthodes professionnelles<sup>261</sup> ». L'on retrouve pourtant l'exigence de méthodes industrielles ou commerciales pour définir les opérations de caractère lucratif si bien qu'il conviendrait, sur cette base et à notre avis, de nuancer l'affirmation de l'auteure. L'on pourrait identifier une différenciation relativement au but de lucre car seules certaines occupations lucratives semblent caractérisées par la poursuite d'un but lucratif. Toutefois, le commentaire administratif précise que la condition d'exploitation ou d'opérations de caractère lucratif, considérée globalement, n'implique pas *de lege lata* nécessairement la poursuite d'un but de lucre : il est en effet précisé qu'il ne faut *plus*<sup>262</sup> que la société cherche à procurer — directement ou indirectement — à ses actionnaires ou associés, un gain matériel — immédiat ou différé. Pour que cette condition soit rencontrée, il suffirait de se livrer à une « activité professionnelle permanente productive de bénéfices ou profits<sup>263</sup> ».

**64. Conséquences pratiques de la distinction.** Si, sur la base des considérations qui précèdent, rien ne justifie aujourd'hui le recours à deux concepts, ceux d'exploitation *et* d'opérations de caractère lucratif, il ne serait toutefois pas neutre pour une entreprise sociale d'être considérée, par l'administration fiscale ou les juridictions saisies, comme étant à la tête d'une *exploitation*. En effet, selon le texte de la loi, certaines exclusions à l'application de l'impôt des sociétés ne sont accessibles que si l'entreprise sociale se livre à des *opérations de caractère lucratif*<sup>264</sup>. Par conséquent, même si la distinction est peu

261. S. Segier, « A.S.B.L. et impôt des sociétés », *Hebdo FiscalNet*, 28 août 2004.

262. Cf. Com.I.R., n° 179/12 : « La notion 'se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif' n'implique pas nécessairement la poursuite d'un but de lucre : *il ne faut plus que* la société cherche à procurer — directement ou indirectement — à ses actionnaires ou associés, un gain matériel — immédiat ou différé — ; il suffit qu'elle se livre à une activité professionnelle permanente, qui est productive de bénéfices ou profits. »

263. Com.I.R., n° 179/12.

264. Voy. *infra*, n° 112 et s. En ce sens, voy. F. Navez et J.-M. Demarche, « Quelques éléments prospectifs en matière de démocratie et de fiscalité dans la S.F.S., *Non-Marchand*, 2001/2, n° 8, p. 117–145, spéc. p. 135.

claire et faiblement caractérisée, elle conserverait<sup>265</sup> *de lege lata* un intérêt d'un point de vue juridique<sup>266</sup>.

#### D. Conclusion

**65. Application aux entreprises sociales : principe général.** Une entreprise sociale, 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'impôt des sociétés. Cette même entreprise doit être soumise à l'impôt des personnes morales si elle ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Il s'agit là d'une application des *principes* généraux d'assujettissement.

### II. L'extension du champ d'application de l'impôt des personnes morales par l'effet d'exclusions conditionnelles à l'impôt des sociétés

**66. Second versant : généralités.** En vertu de l'article 220, 3<sup>o</sup>, *seconde partie*, du C.I.R. 1992, les personnes morales qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément aux articles 181 et 182 du C.I.R. 1992 sont soumises à l'impôt des personnes morales. Le champ d'application *a minima* de l'impôt des personnes morales peut s'élargir sous l'effet d'*exclusions conditionnelles*<sup>267</sup> de l'impôt des sociétés.

Même si la condition d'exploitation ou d'opérations de caractère lucratif est rencontrée — et que les conditions d'assujettissement à l'impôt des sociétés sont donc réunies —, une entreprise sociale qui *agit exclusivement ou, le cas échéant, principalement dans un des domaines privilégiés* prévus à l'article 181 du C.I.R. 1992 sera ainsi assujettie à l'impôt des personnes morales (B). Une entreprise sociale qui *se cantonne à des opérations de caractère lucratif autorisées* prévues à l'article 182 du C.I.R. 1992 sera également soumise à l'impôt des personnes morales (C). Avant d'évoquer ces « portes de sortie » de l'impôt des sociétés, il faut d'abord s'assurer qu'une entreprise

265. En effet, à notre connaissance, un tel argument (contestation de l'applicabilité de l'article 182 du C.I.R. 1992 vu l'exercice d'une exploitation) n'a encore jamais été soutenu par l'administration fiscale.

266. Notons que certains auteurs ne distinguent pas les deux notions. Voy. notamment D. Garabedian et F. Henneaux, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 2, p. 196 : « C'est pour cela que l'article 182 du CIR prévoit certaines exceptions — limitées — à l'assujettissement à l'impôt des sociétés de certaines personnes morales qui, *quoique se livrant 'à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif*, 'ne poursuivent pas un but lucratif »; M. Deneff, « De vennootschap met een sociaal oogmerk: algemeen juridisch kader en fiscaal statuut », *op. cit.*, n<sup>o</sup> 24, p. 160 (« *Vandaag is het onderscheid tussen deze twee begrippen zonder enig fiscaalrechtelijk gevolg in hoofde van de betrokken rechtspersoon* »).

267. Pour rappel, nous avons souligné précédemment l'existence d'exclusions *inconditionnelles* de l'impôt des sociétés (art. 220, 2<sup>o</sup> et 180 du C.I.R. 1992; voy. *supra*, n<sup>o</sup> 36).



sociale peut valablement les emprunter. Pour apprécier la présence d'une exploitation ou d'opérations de caractère lucratif, il n'est pas nécessaire de démontrer la présence d'un but de lucre et une association sans but lucratif est donc considérée de la même manière qu'une société anonyme, à savoir en fonction de ce qu'elle fait plutôt que de ses intentions. Pour pouvoir invoquer les articles 181 et 182 du C.I.R. 1992, il convient par contre de s'assurer *ab initio* que l'on a affaire à une *association sans but lucratif* ou à *une autre personne morale qui ne poursuit pas un but lucratif*. C'est à cette fin que nous définirons en premier lieu le concept de « personne morale sans but de lucre fiscal » (A).

A. *La définition du concept de « personne morale sans but de lucre fiscal »*

**67. Précisions du commentaire administratif.** Pour l'application du système de fiscalisation des revenus, et selon le commentaire administratif, une personne morale poursuit un but de lucre si elle cherche à procurer, directement ou indirectement, un gain matériel, immédiat ou différé, à ses actionnaires ou associés<sup>268</sup>. *A contrario* et réciproquement, la personne morale qui ne cherche pas à accorder, directement ou indirectement, un gain matériel, immédiat ou différé, à ses actionnaires ou associés ne poursuit pas un but de lucre fiscal<sup>269</sup>.

**68. But de lucre fiscal et but de lucre sociétaire.** Selon M. Gérard, le *but de lucre fiscal* ferait référence à la notion de *but de lucre sociétaire*<sup>270</sup>. Nous n'en sommes pas si convaincue. Le but de lucre sociétaire désigne l'objectif de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect. Le bénéfice patrimonial *direct*<sup>271</sup> désigne le bénéfice qui augmente la fortune des associés (par exemple un dividende) alors que le bénéfice patrimonial *indirect*<sup>272</sup> peut découler d'une dispense de frais (par exemple une économie de charges<sup>273</sup>). La nuance concerne donc la *nature de l'avantage* consenti.

268. Voy. Com.I.R., n° 179/12. L'administration a récemment confirmé cette définition dans la 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 (voy. le n° 12 de cette circulaire).

269. Voy. Com.I.R., n° 179/12 *a contrario*. Voy. circulaire du 4 avril 2016, *op. cit.*, n° 17.

270. X. Gérard, *op. cit.*, n° 33, p. 49 et n° 149, p. 98.

271. Voy. *infra*, n° 245.

272. *Ibid.*

273. Comme l'évoquent A. Autenne et G. Collard, « la notion de bénéfice patrimonial inclut aussi bien les bénéfices directs qu'indirects au profit des associés, tels que l'évitement de charges ou de dépenses, la mise en commun de telles charges ou dépenses pour en réduire l'incidence pour les associés, éviter des pertes ou réaliser des économies dans le chef des associés » (A. Autenne et G. Collard, « L'apostrophe du commercialiste adressée à la



Le but de lucre fiscal est décrit comme le but de procurer un gain matériel directement ou indirectement. À notre avis, la notion de gain matériel<sup>274</sup> fait uniquement écho au bénéfice patrimonial *direct* et les termes « directement ou indirectement » font quant à eux référence au *processus d'attribution d'un avantage*. Ainsi, l'on pourrait enrichir *directement* un actionnaire (par le biais d'une distribution de dividendes), ou *indirectement*, en lui versant des sommes à un autre titre (par exemple un défraiement indu ou bien une rémunération excessive). Cette thèse est, du reste, la seule qui puisse être admise. Si l'on devait exclure des « personnes morales sans but de lucre fiscal » les personnes morales qui permettent à leurs membres de réaliser une économie de charges (bénéfice patrimonial *indirect*), il faudrait exclure l'A.S.B.L. qui peut, à l'instar d'une société, procurer un bénéfice patrimonial indirect à ses membres<sup>275</sup>. Or le législateur fiscal les envisage expressément comme une illustration de personne morale dénuée de but de lucre fiscal. Quant à l'interdiction de procurer un gain *immédiat ou différé*, l'on pourrait supposer qu'il s'agit là de se prémunir d'un enrichissement des membres au moment de l'affectation du boni de liquidation qui ferait suite à la dissolution de l'entité.

**69. Personne morale sans but de lucre fiscal et entreprise sociale.** Nous retiendrons qu'une entreprise sociale est une « personne morale sans but de lucre fiscal » si elle s'abstient de procéder à des versements non obligatoires, sans contrepartie ou sans contrepartie équivalente, de dividendes ou d'autres ressources à ses membres, associés ou fondateurs au cours de sa vie, mais également lors de sa dissolution<sup>276</sup>. Aussi, il faut apprécier *de facto*<sup>277</sup> l'absence de but de lucre fiscal, si bien que les mentions statutaires ne peuvent suffire. Une fois que l'on a vérifié que l'entreprise entre effectivement dans le champ d'application *ratione personae* de ces exceptions, encore faut-il s'assurer que les conditions *ratione materiae* des articles 181 et 182 du C.I.R. 1992 sont bel et bien rencontrées, de manière à garantir l'application du régime de l'impôt des personnes morales plutôt que celui de l'impôt des sociétés.

---

conception fiscale de l'objet social : de l'inopposabilité de principe de l'objet social [statutaire] dans les relations des sociétés avec les tiers », in *Liber Amicorum Jacques Autenne – Promenades sous les portiques de la fiscalité*, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 181–209, spéc. p. 192).

274. La version néerlandaise du commentaire évoque « een stoffelijk voordeel ».

275. Voy. *infra*, n° 331. Si le législateur fiscal peut définir ses propres concepts auxquels une signification particulière est associée (voy. *supra*, n° 6), une telle hypothèse apparaît peu probable *in casu*.

276. Voy. *infra*, n° 226.

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

B. *Les domaines privilégiés (article 181 du C.I.R. 1992<sup>278</sup>)*

**70. Présentation.** Une entreprise sociale qui agit *exclusivement* ou, le cas échéant, *principalement* dans un des domaines prévus à l'article 181 du C.I.R. 1992 sera assujettie à l'impôt des personnes morales. Ces secteurs ou domaines sont « privilégiés » d'après le commentaire administratif dans la mesure où les « personnes morales sans but de lucre fiscal » peuvent se livrer dans ces domaines, à titre exclusif ou principal<sup>279</sup>, à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, sans pour autant être assujetties à l'impôt des sociétés. Il s'agit donc bien d'exceptions apportées au domaine d'application de ce dernier.

Nous décrirons d'abord les domaines privilégiés (1) avant d'aborder la question des méthodes qui permettent de démontrer que l'entreprise y agit exclusivement ou principalement (2). En dernier lieu, nous nous interrogerons, compte tenu du nombre limité de domaines privilégiés, sur la possibilité de revendiquer une extension de ce dispositif au moyen d'une procédure contentieuse (3).

---

278. « Ne sont pas non plus assujetties à l'impôt des sociétés, les associations sans but lucratif et les autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif et : 1° qui ont pour objet exclusif ou principal l'étude, la protection et le développement des intérêts professionnels ou interprofessionnels de leurs membres; 2° qui constituent le prolongement ou l'émanation de personnes morales visées au 1°, lorsqu'elles ont pour objet exclusif ou principal, soit d'accomplir, au nom et pour compte de leurs affiliés, tout ou partie des obligations ou formalités imposées à ceux-ci en raison de l'occupation de personnel ou en exécution de la législation fiscale ou de la législation sociale, soit d'aider leurs affiliés dans l'accomplissement de ces obligations ou formalités; 3° qui, en application de la législation sociale, sont chargées de recueillir, de centraliser, de capitaliser ou de distribuer les fonds destinés à l'octroi des avantages prévus par cette législation; 4° qui ont pour objet exclusif ou principal de dispenser ou de soutenir l'enseignement; 5° qui ont pour objet exclusif ou principal d'organiser des foires ou expositions; 6° qui sont agréées en qualité de service d'aide aux familles et aux personnes âgées par les organes compétents des Communautés; 7° qui sont agréées pour l'application de l'article 145<sup>33</sup>, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, b, d, e, h à l, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup>, ou qui le seraient, soit si elles en faisaient la demande, soit si elles répondaient à toutes les conditions auxquelles l'agrément est subordonné, autres que celle d'avoir, suivant le cas, une activité à caractère national ou une zone d'influence s'étendant à l'une des communautés ou régions ou au pays tout entier; 8° qui sont constituées en application de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations pour autant qu'elles exercent exclusivement une activité de certification au sens de la loi du 15 juillet 1998 relative à la certification des titres émis par des sociétés commerciales et que les certificats qu'elles émettent soient assimilés aux titres auxquels ils se rapportent pour l'application du Code des impôts sur les revenus 1992, en vertu de l'article 13, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, de la même loi. »

279. Voy. *infra*, n° 87 et s.

## 1. Les différents domaines

- a. *L'étude, la protection et le développement des intérêts professionnels ou interprofessionnels de leurs membres (art. 181, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992)*

**71. Défense des intérêts professionnels.** Comme le précise le commentaire administratif, sont visés les véritables « unions professionnelles<sup>280</sup> », ainsi que les groupements professionnels et interprofessionnels qui y sont assimilés. À ceux-ci peut également être assimilée toute association qui veille aux intérêts professionnels de ses membres<sup>281</sup>, même si ces intérêts professionnels se situent dans le secteur des activités *non lucratives*. La notion de « profession » doit dès lors être définie, en l'occurrence, comme l'exercice régulier d'une activité, *même si celle-ci est non lucrative*<sup>282</sup>.

---

280. Voy. aussi Com.I.R., n° 181/14 : « Les unions professionnelles qui ont adopté la forme d'une société commerciale belge sont également assujetties à l'IPM s'il apparaît qu'elles ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, ce qui sera le cas, p.ex., si elles se limitent à l'étude, la protection et le développement des intérêts professionnels de leurs membres. » Voy. Gand, 2 juin 1994, *F.J.F.*, n° 94/162 : en vertu de l'article 2 de la loi du 31 mars 1898 sur les unions professionnelles, une union professionnelle est formée exclusivement pour l'étude, la protection et le développement des intérêts professionnels *de ses membres* et elle *ne peut exercer elle-même ni profession ni métier*. La cour d'appel en déduit qu'une organisation professionnelle dont l'activité satisfait à ladite disposition ne doit pas être soumise à l'impôt des sociétés. En l'espèce, l'organisation fournissait trois types de services, soit l'achat et la vente de petit matériel, le conseil fiscal et le ramonage de cheminées. Compte tenu du fait que les prestations n'étaient *pas réservées exclusivement aux membres* et qu'en outre, l'activité de ramonage constituait une *activité commerciale*, l'organisation devait être soumise à l'impôt des sociétés à l'estime de la cour d'appel de Gand.

281. Mons, 14 avril 1995, *F.J.F.*, n° 95/236 : la Cour d'appel de Mons a décidé qu'une A.S.B.L. dont l'objet social consiste dans la protection des intérêts professionnels, économiques et sociaux de ses membres ne doit pas être soumise à l'impôt des sociétés dès lors qu'en l'espèce, ses seuls revenus sont les cotisations payées par les membres, que ses activités correspondent à son objet social et ne poursuivent pas un but commercial même si elles montrent une similitude avec celles d'une fiduciaire. En l'espèce, l'A.S.B.L. avait traité, directement ou non (sous-traitance), certains dossiers fiscaux ou commerciaux des membres. Ceci n'implique pas, selon la Cour, que le but poursuivi soit autre que « l'étude, la protection et le développement des intérêts professionnels ou interprofessionnels de leurs membres ». Vu l'activité de « fiduciaire-comptable », il eut été, à notre avis, plus pertinent d'évoquer l'article 181, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, disposition qui fait spécifiquement référence à l'assistance sur le plan comptable et fiscal (voy. *infra*, n° 72). Pour un commentaire, voy. M. Davagle, *Guide juridique des A.S.B.L.*, Waterloo, Kluwer, 2011, n° 52-41, p. 822; voy. S. Van Crombrugge, « IPM ou Isoc. ? », *Le Fiscologue*, n° 535, 29 septembre 1995, p. 6-7; W. Piot, *A.F.T.*, 1995, p. 309-313. Voy. encore la décision anticipée n° 2018.1079 du 5 février 2019 (*lobbying*).

282. Com. I.R., n° 181/2.

- b. *Le prolongement ou l'émanation d'unions professionnelles ou de groupements professionnels lorsqu'il s'agit d'accomplir ou d'aider à accomplir des obligations ou formalités sociales ou fiscales (art. 181, 2°, du C.I.R. 1992)*

**72. Assistance sociale ou fiscale.** Sont visées les associations diverses qui, en raison d'un lien organique ou statutaire, constituent le « prolongement » ou l'« émanation » des organisations professionnelles visées à l'article 181, 1°, du C.I.R., dont notamment les secrétariats sociaux d'employeurs agréés par le SPF Affaires Sociales (anciennement Ministère de la prévoyance sociale), les services externes de prévention et de protection au travail et les secrétariats professionnels ou interprofessionnels d'assistance sur le plan comptable, fiscal ou social<sup>283</sup>.

- c. *Le recueil, la centralisation, la centralisation ou la distribution des fonds destinés à l'octroi des avantages prévus par la législation sociale (art. 181, 3°, du C.I.R. 1992)*

**73. Gestion des fonds destinés à l'octroi des avantages prévus par la législation sociale.** Le commentaire administratif fait mention des caisses d'assurances sociales créées par les associations professionnelles ou interprofessionnelles<sup>284</sup>.

La loi ne prescrit pas que les avantages soient *directement* octroyés aux bénéficiaires de la législation sociale, si bien qu'il ressort de la jurisprudence que l'article 181, 3° du C.I.R. 1992 peut notamment être mobilisé par les offices de tarification, considérés comme des « institutions coopérantes de la sécurité sociale<sup>285</sup> ».

---

283. *Ibid.*

284. Com. I.R., n° 181/7.

285. Une A.S.B.L. est agréée en tant qu'office de tarification. Dans le cadre du régime du « tiers payant », celui qui achète des médicaments paye au pharmacien le ticket modérateur. Le pharmacien obtient le solde du prix de vente *via* l'office de tarification; le solde du prix est donc « à charge » de l'assurance maladie. Cette A.S.B.L. a invoqué sans succès le bénéfice de l'article 181, 3°, du C.I.R. 1992 devant le tribunal de première instance d'Anvers, ce dernier jugeant que cette disposition ne viserait que les caisses d'assurances sociales. Un recours en appel a été exercé par l'association. La Cour d'appel a décidé que la décision du tribunal avait ajouté une limitation non prévue par la loi. Elle en a déduit que l'A.S.B.L. pouvait donc bel et bien être assujettie à l'impôt des personnes morales par le biais de l'article 181, 3°, du C.I.R. 1992 puisqu'elle *recueille* les fonds auprès des diverses mutualités, les *centralise*, les *capitalise* dans la mesure du possible et, enfin, les *distribue* aux patients bénéficiaires. Le fait qu'elle agisse de manière indirecte (en raison du système du tiers payant) n'a aucune importance (Civ. Anvers, 27 avril 2011). Pour un commentaire, voy. C. Buysse, « Office de tarification sous forme d'ASBL' : impôt des personnes morales », *Le Fiscologue*, n° 1265, 30 septembre 2011, p. 12. Sur appel de ce

d. *L'enseignement, qu'il soit dispensé ou soutenu (art. 181, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992)*

**74. Précisions du commentaire administratif.** Sous le terme « enseignement », l'administration fiscale envisage les activités didactiques organisées systématiquement, et non occasionnellement, dans le but d'enseigner dans une relation « maître-élève ». Outre les écoles au sens strict, peu importe le niveau d'enseignement, le commentaire administratif fait expressément mention des organisations de parents ou d'amicales, des internats, des centres PMS, des centres d'orientation professionnelle, etc. Toutes les associations qui apportent un soutien effectif à l'enseignement, au moyen de subsides, de dons, de subventions ou de mise à disposition, partiellement ou totalement gratuite, de bâtiments ou de matériel sont également visées<sup>286</sup>.

**75. Précisions de la jurisprudence.** À la lumière de la jurisprudence, l'article 181, 4<sup>o</sup> peut être invoqué pour différentes formes d'*enseignement dispensé*, par exemple des cours de langues<sup>287</sup>, même *privés*<sup>288</sup>, ou des séances

---

jugement, la Cour d'appel d'Anvers a confirmé l'année suivante qu'un office de tarification, « institution coopérante de la sécurité sociale » (ou « *meewerkende instelling van sociale zekerheid* ») peut invoquer l'application de l'article 181, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 (Anvers, 13 novembre 2012, *F.J.F.*, n° 2013/226 ; *T.F.R.*, 2013, n° 446, p. 688 ; [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be)).

286. Com. I.R., n° 181/2.

287. Voy. Civ. Anvers, 10 janvier 2007 et Anvers, 21 octobre 2008, *infra*, note subpaginale suivante. Voy. aussi décision anticipée n° 2017.899 du 20 février 2018 : une A.S.B.L. a pour activité d'enseigner le français à des expatriés venus du monde entier pour vivre en Belgique ainsi qu'à toute personne qui n'habiterait pas en Belgique mais qui voudrait apprendre la langue française. L'enseignement est dispensé sous la forme de cours particuliers, en des lieux divers (à domicile ou encore sur le lieu de travail) et selon des modalités diverses (en présentiel ou à distance). Le programme d'enseignement de la langue française suit le Cadre européen commun de référence. Les recettes dégagées par l'activité sont uniquement destinées à la rémunération des professeurs et à la couverture des frais. Les administrateurs de l'A.S.B.L. exercent leur mandat à titre gratuit. Sur la base de ces différents éléments notamment, le service des décisions anticipées a décidé que ladite A.S.B.L. pouvait être assujettie à l'I.P.M. puisqu'elle a pour but exclusif la dispense d'un enseignement. Pour un commentaire, voy. F. Ledain : « Enseignement : IPM ou ISOC? », *TaxWin Expert*, 6 juillet 2018.

288. Civ. Anvers, 10 janvier 2007. Pour un commentaire, voy. C. Buysse, « Cours de langues privés », *Le Fiscologue*, n° 1066, 13 avril 2007, p. 11 : une A.S.B.L. ayant pour objet statutaire et effectif l'organisation de cours privés de langues dont il était établi qu'elle ne poursuivait ni pour elle-même ni pour ses membres un but lucratif a été soumise à l'impôt des personnes morales. Dans ce cadre, le tribunal a relevé que, dès lors que les conditions de l'article 181, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 sont remplies, il importe peu de savoir si, par ailleurs, l'A.S.B.L. ou la personne morale qui dispense ou soutient l'enseignement « exploite ou non une entreprise et/ou se livre ou non à des opérations de caractère lucratif ». Il nous semble pourtant que si l'on conclut que l'A.S.B.L. ou la personne morale ne se livre ni à une exploitation, ni à des opérations de caractère lucratif, il n'est pas besoin de vérifier si elle peut bénéficier d'une mesure *exceptionnelle* comme l'article 181 ; sur la base des

de logopédie ou d'orthophonie visant à ce que des enfants « s'expriment normalement<sup>289</sup> » ou encore, et à notre avis, des formations professionnelles<sup>290</sup>. Il a été jugé qu'une A.S.B.L. qui publiait des décisions judiciaires, des commentaires juridiques et des ouvrages de droit *soutenait l'enseignement* et devait être soumise à l'impôt des personnes morales<sup>291</sup>.

---

principes, l'impôt des personnes morales est de toute façon l'impôt *ad hoc* de la personne morale en cause. Cette décision a été confirmée en appel : voy. Anvers, 21 octobre 2008, [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be).

289. Anvers, 9 mars 1993, *M. not. fisc.*, 1993, p. 278 (note de D. Deschrijver) : une A.S.B.L. avait, selon ses statuts, pour activité d'apprendre à des enfants à s'exprimer de manière normale. Tout en constatant qu'il s'agissait d'une forme d'enseignement, la Cour d'appel d'Anvers a conclu que l'impôt des personnes morales est le régime fiscal *ad hoc* pour cette A.S.B.L.
290. Civ. Anvers, 1<sup>er</sup> avril 2011, [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be). Dès 1995, une A.S.B.L. organise pour ses membres cotisants des formations en lien avec leur activité professionnelle (kinésithérapie) et est alors soumise à bon droit à l'impôt des personnes morales en vertu de l'article 181, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992. Toutefois, à partir de l'année 2005, des formations individuelles sont organisées au bénéfice de particuliers. *In fine*, il s'avère qu'au cours des années 2005 et 2006, la requérante a pour activité principale le traitement de patients individuels et non l'enseignement. L'A.S.B.L. a été soumise à l'impôt des sociétés par l'administration fiscale, à bon droit selon la juridiction saisie, car l'A.S.B.L. en cause n'a pas pu bénéficier de l'article 182, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 étant donné que l'activité commerciale menée est principale et organisée selon des méthodes industrielles et commerciales. Pour une contre-illustration, voy. notamment Bruxelles, 18 décembre 2018, *Courr. Fisc.*, 2019, n<sup>o</sup> 5, p. 263 (A.S.B.L. qui organise des cours de cuisine, des démonstrations et d'autres activités culinaires).
291. Le tribunal de première instance puis la Cour d'appel de Liège ont été saisis du cas d'une A.S.B.L. dont les statuts prévoient comme objet social la publication de décisions judiciaires, de commentaires juridiques, de notes bibliographiques et d'ouvrages de droit. Cette A.S.B.L. a été fondée et est administrée par au moins un membre d'une université. Le tribunal, tenant compte du fait que les commentaires étaient fournis par des collaborateurs non rémunérés et que l'association ne s'occupait pas des opérations de distribution et de commercialisation, a décidé que l'A.S.B.L. devait être soumise à l'impôt des personnes morales (Civ. Liège, 19 avril 2004, *F.J.F.*, n<sup>o</sup> 2005/161). L'administration fiscale a intenté un recours contre cette décision devant la Cour d'appel de Liège. La Cour a observé que si l'on ne peut pas omettre la conclusion d'accords commerciaux avec un éditeur, celle-ci a pour seul but de rendre possible ce soutien à l'enseignement du droit puisque l'éditeur se charge de la diffusion desdites publications. Aussi, elle a précisé qu'*à supposer même que la façon dont l'association soutient l'enseignement ne corresponde pas à l'esprit du texte* au vu des travaux préparatoires de la loi du 3 novembre 1976, il n'en reste pas moins qu'*une telle distorsion entre le texte et l'esprit de la loi serait de nature à entraîner un doute, un doute qui commande, sous peine d'arbitraire et de méconnaissance des principes constitutionnels concernant les lois d'impôts, d'interpréter la loi ici en cause en faveur du contribuable*. En conséquence de quoi, la Cour d'appel de Liège a confirmé la décision d'instance (Liège, 17 mai 2006, *F.J.F.*, n<sup>o</sup> 2008/34).

e. *L'organisation de foires ou d'expositions (art. 181, 5°, du C.I.R. 1992)*

**76. Précisions du commentaire administratif.** Le commentaire administratif évoque, en guise d'illustrations, les A.S.B.L. « Foire internationale de Gand », « Foire internationale de Bruxelles » et les autres associations similaires, de même que les associations qui organisent, exclusivement ou principalement, des expositions de caractère culturel ou religieux<sup>292</sup>.

**77. Précisions de la jurisprudence.** À l'occasion d'un arrêt du 16 juin 2016, la Cour de cassation a précisé que les termes « foires ou expositions » n'étant pas définis spécifiquement pour l'application du droit fiscal, il convenait donc de les appréhender dans leur « sens usuel ». Ainsi, la Cour a retenu que 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*<sup>293</sup>. Les juges d'appel avaient décidé que le festival de musique « Graspop » ne constituait ni une foire ni une exposition et que, par conséquent, l'association qui l'organisait ne pouvait pas être assujettie à l'impôt des personnes morales par le biais de l'article 181, 5°, du C.I.R. 1992. Compte tenu des définitions susmentionnées, la Cour de cassation a rejeté le pourvoi en constatant que les juges d'appel avaient légalement justifié leur décision<sup>294</sup>.

f. *Les services d'aide aux familles et aux personnes âgées agréés par les organes compétents des Communautés (art. 181, 6°, du C.I.R. 1992)*

**78. Précisions du commentaire administratif.** D'après le commentaire administratif sont ici visés « les services sociaux employant des aides familiales et des aides seniors qui interviennent au domicile des personnes qui en font la demande et qui vivent une incapacité d'accomplir des actes de la vie quotidienne<sup>295</sup> ».

---

292. Com. I.R., n° 181/2.

293. Voy. « Cour de cassation – Arrêt du 16 juin 2016 – Rôle no F.14.0197.N », [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be); voy. aussi. C. Buisse, « Les musiciens d'un festival sont-ils 'exposés'? », *Le Fiscologue*, n° 1492, 14 octobre 2016, p. 11.

294. Cass., 16 juin 2016, *F.J.F.*, n° 2017/32. Dans l'un des arrêts entrepris (Anvers, 6 mai 2014), la Cour d'appel avait souligné qu'un festival de musique a pour but de divertir là où une exposition remplit une mission éducative et une foire une mission de promotion et, surtout, de commercialisation. Voy. aussi Civ. Anvers, 12 mai 2017, *F.J.F.*, n° 2018/106.

295. E. Gailly, *op. cit.*, n° 61, p. 60.



**79. Difficultés d'interprétation.** Il apparaît difficile, si l'on s'en tient à la lecture du commentaire administratif, de déterminer si des services de soins à domicile ou des maisons de repos peuvent bénéficier de cette exception. En effet, un extrait de ce commentaire indique que *sont également visés* à l'article 181, 6°, du C.I.R. 1992 les soins à domicile, avec ou sans prestations de soins médicaux<sup>296</sup>. Toutefois, toujours selon l'administration fiscale, les services de soins à domicile et les maisons de repos pour personnes âgées agréés *ne peuvent pas être assimilés* aux services d'aide aux familles et aux personnes âgées *car leur agrément ne garantit pas nécessairement l'absence de but de lucre*<sup>297</sup>. Par ailleurs, un autre extrait n'exclut pas, mais rend fort peu probable, la possibilité pour une maison de repos de bénéficier d'un assujettissement à l'impôt des personnes morales par le biais de l'article 181, 7°, du C.I.R. 1992 (en tant qu'entités agréées pour recevoir des dons immunisés d'impôt<sup>298</sup>) : « Les services de soins à domicile et les maisons de repos pour personnes âgées ne poursuivant aucun but de lucre peuvent, en principe du moins, être exclus du champ d'application de l'ISoc., lorsqu'ils sont agréés par les organes compétents des Communautés [...] Néanmoins [...], sur le plan des principes, aucun agrément pour recevoir des libéralités exonérées ne peut être accordé à des associations dont l'activité consiste exclusivement en l'hébergement des déshérités (notamment les personnes âgées) et la fourniture de services annexes, contre paiement d'un prix fixé par journée ou par nuitée, et qui, en fait, ne procurent pas une assistance spécifique et gratuite aux déshérités<sup>299</sup>. »

En pratique, si l'on s'en réfère au contentieux, une A.S.B.L. 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 C.I.R. 1992<sup>300</sup>.

---

296. Com. I.R., n° 181/7.

297. Com. I.R., n° 181/16.

298. Voy. *infra*, n° 80 et s.

299. Com.I.R., n° 181/16.

300. Civ. Namur, 28 avril 2004, *F.J.F.*, n° 2005/11 : dans le cadre d'un litige relatif au cas d'une maison de retraite pour personnes âgées, le tribunal de première instance de Namur a en effet vérifié si l'article 181, 6°, du C.I.R. 1992 pouvait être invoqué. Il a précisé que cette disposition ne pouvait bénéficier qu'aux associations qui, concrètement, ne poursuivent aucun but de lucre. Aussi, c'est à l'administration qu'il appartient d'apporter la preuve de l'existence du but de lucre poursuivi dans le chef de l'association elle-même (et non dans celui de ses membres). La circonstance que les membres « prélèvent des revenus personnels sur les fonds sociaux n'est pas, en soi, incompatible avec le caractère désintéressé de l'activité sociale ». Aussi, « il ne peut en aller autrement que si des bénéfices réalisés par l'association sont répartis entre ses membres ou certains d'entre eux en dehors de toute corrélation avec un travail normalement rétribué ». En l'espèce, en offrant des logements et leur entretien, ainsi que des repas, l'A.S.B.L. a accompli purement et simplement son



Il faut exercer ses activités *exclusivement ou principalement* dans le domaine de l'aide aux familles et aux personnes âgées<sup>301</sup>. Il a ainsi été jugé qu'une A.S.B.L. agréée en tant que services d'aides aux familles, mais qui développait une activité supplémentaire de titres-services accessible à tous devait être assujettie à l'impôt de sociétés<sup>302</sup>. Si le titre-service constitue une

---

objet social altruiste, qui est d'aider les pensionnaires à vivre le mieux possible leurs dernières années, et il n'a pas été prouvé qu'elle utilisait ses revenus à des fins étrangères à son objet social. En conséquence, cette A.S.B.L. devait être assujettie à l'impôt des personnes morales. Pour une *contre-illustration*, voy. Liège, 27 novembre 2015, [www.monkey.be](http://www.monkey.be) : une maison de repos a accueilli des personnes, le plus souvent âgées, dont la santé physique ou mentale était devenue déficiente. Moyennant rétribution, les pensionnaires ont été hébergés, nourris, accompagnés et, si leur état le requérait, surveillés. Des loisirs étaient organisés par le personnel de l'établissement alors que les soins étaient dispensés par du personnel extérieur. La Cour d'appel de Liège a mis en évidence que, dans la sélection des pensionnaires, l'A.S.B.L. cherchait à maximiser ses profits (elle tenait compte de la mesure dans laquelle le gouvernement prend en charge les soins à prodiguer). Elle a également souligné que l'occupation maximale de la maison de repos était recherchée et que de la publicité était faite pour attirer de nouveaux résidents; les activités étaient manifestement réalisées selon des *méthodes commerciales ou industrielles*. La Cour a également noté que l'A.S.B.L. rémunérait d'une manière différenciée son personnel et, *in concreto*, que les membres des familles des administrateurs étaient mieux rémunérés que les autres employés. Si l'A.S.B.L. ne cherchait pas à procurer un gain matériel *aux membres eux-mêmes*, il n'en demeure pas moins que l'on pouvait, à notre estime, douter de l'absence de but lucratif de l'association en cause et donc de la possibilité pour elle d'invoquer le bénéfice des articles 181 et 182 du C.I.R. 1992. Pour le surplus, la Cour d'appel de Liège n'a pas retenu l'argument selon lequel les prix journaliers facturés aux résidents étaient raisonnables (alors que la jurisprudence y a parfois été sensible : voy. Civ. Mons, 7 mai 2003, *Courr. Fisc.*, n° 2003/12, p. 469, *Le Fiscologue*, n° 899, 8 août 2003, p. 4, *F.J.F.*, n° 2004/13; Civ. Namur, 28 avril 2004, *F.J.F.*, n° 2005/11 et voy. déjà Gand 24 février 1984, *F.J.F.*, n° 84/106, intégré dans le Com.I.R., n° 181/16 : « Par ailleurs, ces services et maisons de repos peuvent également, le cas échéant, être exclus du champ d'application de l'ISoc. aux termes de l'art. 182, CIR 92. En la matière, il a cependant été jugé qu'une maison de repos [ASBL] ne peut être exclue du champ d'application de l'I.Soc., lorsqu'il apparaît qu'elle n'a absolument pas observé ni réalisé un but désintéressé mais qu'en réalité, elle a poursuivi et réalisé l'objectif principal de produire des bénéfices par la location de chambres et la fourniture de repas à des personnes âgées moyennant une importante rémunération »). *In fine*, la Cour d'appel de Liège a soumis cette A.S.B.L. à l'impôt des sociétés. Pour un commentaire de cette décision du 27 novembre 2015, voy. L. De Coninck, « Une asbl qui exploite une maison de repos peut-elle être taxée à l'impôt des sociétés? », note sous Liège, 27 novembre 2015, *Courr. Fisc.*, n° 2016/13, p. 724. Voy. encore Mons, 27 septembre 2019, *F.J.F.*, n° 2020/130.

301. Voy. *infra*, n° 87 et s.

302. Voy. Mons, 13 novembre 2015, *F.J.F.*, n° 2016/254 : une A.S.B.L. est agréée en tant que centre de coordination de soins et de services à domicile ainsi qu'en tant que prestataires de services d'aides aux familles et aux personnes âgées. Cette A.S.B.L. est encore agréée en tant qu'entreprise autorisée à utiliser les titres-services. Dans un arrêt du 13 novembre 2015, la Cour d'appel de Mons a notamment souligné que le système de titres-services mis en place par la loi du 20 juillet 2001, imposant des prix fixes établis par les pouvoirs publics, n'exclut pas que l'activité exercée par les entreprises agréées de titres-services

modalité de paiement de l'activité d'aide-ménagère qui s'insère dans les prestations d'aide familiale et d'aide aux seniors, l'article 181, 6°, du C.I.R. 1992 pourrait, par contre, toujours être invoqué<sup>303</sup>.

g. *Les entités agréées pour recevoir des dons immunisés d'impôt*  
(art. 181, 7°, du C.I.R. 1992)

**80. Principe.** Sous réserve de satisfaire au *système de l'agrément*<sup>304</sup>, les institutions qui exercent *exclusivement*<sup>305</sup> leur activité dans l'un des domaines suivants sont soumises à l'impôt des personnes morales :

- la recherche scientifique<sup>306</sup>;

---

puisse être qualifiée de lucrative ou commerciale. La Cour a mis en évidence qu'en l'espèce, l'A.S.B.L. était exposée au risque économique et financier et disposait d'une certaine maîtrise sur sa stratégie commerciale, pouvant notamment agir sur le volume de ses activités, sur les charges de personnel et sur ses frais généraux. Par ailleurs, les *activités de titres-services ne pouvaient pas être qualifiées d'accessoires par rapport aux activités de soins à domicile* : ces activités nécessitaient notamment une masse salariale importante et les prestations d'aides ménagères de titres-services étaient accessibles à toute personne active. L'A.S.B.L. a donc été soumise à l'impôt des sociétés par la juridiction d'appel. Pour un commentaire, voy. C. Buysse, « ASBL de soins à domicile fonctionnant aussi comme entreprise de titres-services : I.soc. », *Le Fiscologue*, n° 1468, 18 mars 2016, p. 12. Voy. aussi Civ. Mons, 2 janvier 2013, *F.J.F.*, n° 2014/40 : l'A.S.B.L. en cause avait développé une activité parallèle, non couverte par l'agrément, soit l'activité d'aide-ménagère rémunérée par des titres-services et accessible à tous. Voy. encore Civ. Mons, 13 janvier 2014, [www.taxwin.be](http://www.taxwin.be).

303. Mons, 14 décembre 2016, *F.J.F.*, n° 2018/12 : une A.S.B.L. s'était livrée à une activité rémunérée par des titres-services, non prévue dans son objet social. La Cour d'appel de Mons a relevé que la mise à jour des statuts ne s'imposait pas suite à l'adoption de la loi du 20 juillet 2001 instaurant un système de titres-services. Il y a lieu d'admettre, selon la Cour, que le *titre-service* constituait une *modalité de paiement de l'activité d'aide-ménagère*, activité faisant partie intégrante des prestations d'aide familiale et d'aide aux seniors offertes par l'A.S.B.L. (voy. l'arrêté de l'exécutif de la Communauté française du 16 décembre 1988 réglant l'agrément des services d'aide aux familles et aux personnes âgées). Enfin, la Cour a relevé qu'il n'était nullement établi que le service d'aide était proposé sans restriction ni condition à toute la population (et non réservé à un groupe ciblé). L'A.S.B.L. en cause a été ainsi valablement assujettie à l'impôt des personnes morales.
304. Voy. *infra*, n° 91 et s.
305. Voy. Com. I.R., nos 181/11 et *Doc. parl.*, Chambre, 1975-1976, n° 879/7, p. 30. Bruxelles, 12 juin 2013, [www.monkey.be](http://www.monkey.be) : la Cour d'appel de Bruxelles a considéré qu'une association culturelle exploitant également une activité horeca (non mentionnée dans les statuts) ne pouvait pas bénéficier d'un assujettissement à l'I.P.M. en vertu de l'article 181, 7°, du C.I.R. 1992.
306. Notons que, en vertu du Com.I.R., n° 181/13, « en ce qui concerne les ASBL et autres personnes morales ne poursuivant pas un but lucratif, à considérer comme des institutions scientifiques, on précise que sont visées par là les institutions qui exercent leur activité exclusivement dans le domaine de la recherche scientifique, cette activité pouvant consister en des travaux de recherche proprement dite ou en la diffusion, sous l'une ou l'autre forme, des résultats de ces travaux. Pour ne pas être assujetties à l'ISoc., il est néanmoins

- les matières culturelles (c'est-à-dire dans le domaine des lettres, des arts, des sports, des loisirs, de l'éducation permanente, de l'animation culturelle, etc.)<sup>307</sup> ;
- l'assistance aux victimes de la guerre, aux handicapés, aux personnes âgées, aux mineurs d'âge protégés ou aux indigents ;
- le reclassement social des handicapés (entreprises de travail adapté) ;
- la conservation de la nature ou de la protection de l'environnement ;
- la conservation ou de la protection des monuments et sites ;
- la gestion de refuges pour animaux ;
- le développement durable ;
- l'assistance aux pays en développement ;
- l'aide aux victimes d'accidents industriels majeurs.

**81. Conséquences de l'absence d'agrément.** L'absence d'agrément, dans une certaine mesure, n'est pas incontournable. Certaines entités *non agréées*, soit parce qu'elles n'en ont pas fait la demande (alors que les conditions *ad hoc* sont rencontrées), soit parce qu'elles ne répondent pas à la condition selon laquelle l'activité doit être dotée d'un caractère national ou d'une zone d'influence s'étendant à l'une des communautés ou régions ou au pays tout entier, peuvent bénéficier de l'article 181, 7<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992<sup>308</sup>. Pour le reste, il doit être satisfait aux *autres conditions d'agrément*<sup>309</sup>. À cet égard, il existe des *conditions générales d'agrément* (une personnalité juridique<sup>310</sup> ; un établissement en Belgique<sup>311</sup> ; l'absence de but de lucre dans le chef de l'entité, de ses organes et de ses membres en tant que tels<sup>312</sup> ; le fait de s'engager à ne pas affecter plus de 20 % de ses ressources à la couverture de frais

---

posé comme condition que ces institutions qui exercent leur activité exclusivement dans le domaine de la diffusion des résultats de la recherche scientifique, soient liées statutairement ou organiquement à des institutions de recherche scientifique proprement dites. »

307. Pour une contre-illustration, voy. Civ. Louvain, 12 septembre 2014, [www.monkey.be](http://www.monkey.be) (décision d'instance) : une A.S.B.L. organise des cours de cuisine, des démonstrations et d'autres activités culinaires. Alors que cette A.S.B.L. affirme *promouvoir l'alimentation et la culture de la table* (c'est-à-dire l'alimentation saine, les produits régionaux, la cuisine créative, le commerce de table général), le tribunal est d'avis que son objectif est d'organiser des activités gastronomiques lucratives au sens le plus large (c'est-à-dire activités HORECA, dégustations, formation). Cette décision a fait l'objet d'un recours. La Cour d'appel de Bruxelles a confirmé le jugement rendu par le tribunal (voy. Bruxelles, 18 décembre 2018, *Courr. Fisc.*, 2019, n<sup>o</sup> 5, p. 263).

308. Voy. Com.I.R., n<sup>os</sup> 181/9–12.

309. Anvers, 10 juin 2003. Pour un commentaire, voy. P. Lauwers, « IPM ou I.Soc? », *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 956, 5 novembre 2004, p. 10.

310. En vertu de l'art. 63<sup>18/1</sup>, § 3, 1<sup>o</sup> de l'A.R./C.I.R. 1992.

311. *Ibid.*

312. En vertu de l'art. 63<sup>18/1</sup>, § 3, 2<sup>o</sup> de l'A.R./C.I.R. 1992. Voy. Com. I.R., n<sup>os</sup> 181/11.

d'administration générale<sup>313</sup>) et des *conditions spécifiques*<sup>314</sup> au domaine qui est visé. Les institutions culturelles doivent par exemple être subventionnées, en raison de leurs activités, par l'État ou l'une des Communautés<sup>315</sup>. Il découle de la jurisprudence que les subsides octroyés ne doivent pas forcément porter sur toutes les activités de l'institution, ni qu'ils constituent sa principale source de financement, mais il faut plus qu'un subside occasionnel<sup>316</sup>. Aussi, si la loi requiert que l'institution soit subventionnée en raison de ses activités, il ne suffit pas que la fédération à laquelle l'institution est affiliée reçoive les subsides et rétribue une allocation à l'institution<sup>317</sup>.

**82. Le cas particulier de la gestion d'un hôpital par une personne morale sans but de lucre fiscal.** L'article 181, 7<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 assure, sous conditions, l'application de l'impôt des personnes morales aux institutions qui exercent leur activité dans le domaine de l'*aide aux déshérités* (victimes de la guerre, handicapés, personnes âgées, mineurs d'âge protégés ou aux indigents). Si cette exception doit en principe être interprétée *strictement*, le commentaire administratif indique que *les hôpitaux* ne sont en principe pas assujettis à l'impôt des sociétés, « pour ne faire naître aucune distorsion par rapport à d'autres institutions qui accordent une aide aux déshérités [...] »<sup>318</sup> ; il s'agit d'une doctrine administrative *contra legem*.

La réforme du statut fiscal des intercommunales a, à notre avis, consolidé cette doctrine<sup>319</sup>. Cette réforme a été conduite en deux temps. Avant

313. En vertu de l'art. 63<sup>18/1</sup>, § 7, 2<sup>o</sup> de l'A.R./C.I.R. 1992.

314. Voy. l'art. 63<sup>18/3</sup> de l'A.R./C.I.R. 1992.

315. En vertu de l'art. 63<sup>18/3</sup>, § 2, 2<sup>o</sup> de l'A.R./C.I.R. 1992. Voy. Com. I.R., n<sup>os</sup> 181/11.

316. Liège, 14 novembre 2014. Voy. C. Buisse, « La 'totalité' de l'activité doit-elle être subsidiée ? », *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 1424, 27 mars 2015, p. 12.

317. Anvers, 10 juin 2003, P. Lauwers, « IPM ou I.Soc ? », *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 956, 5 novembre 2004, p. 10, [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be) : « *Dat weliswaar de overkoepelende federatie waartoe eiseres behoort wel dergelijke subsidie heeft verkregen, doch het feit dat eiseres een toelage heeft verkregen van deze federatie niet volstaat om te stellen dat eiseres voldoet aan de voorwaarde van subsidiëring.* »

318. Voy. Com.I.R., n<sup>o</sup> 181/15. L'on retrouvait déjà ces propos au cœur de la circulaire du 19 septembre 1977, no Ci.D.19/292.822 (« Commentaire des dispositions des art. 15, 16, 19 à 23 et 52, L. 3.11.1976 modifiant le CIR [R. 1440 – B. 547] : régime fiscal des asbl et des autres associations ou groupements analogues possédant la personnalité juridique »), n<sup>o</sup> 50. Cette circulaire commente la loi du 3 novembre 1976, loi qui a mis en place le régime I.P.M./I.Soc. qui est d'application aujourd'hui. Pour une illustration, voy. Bruxelles, 14 février 1992, *Courr. Fisc.*, n<sup>o</sup> 1992/8, p. 241.

319. Voy. notamment à ce sujet S. Garroy et D. Darte, *L'impôt des personnes morales*, Limal, Anthemis, 2014, p. 3–7 et 15–16; M. De Munter, « Intercommunales : quand s'applique l'IPM encore ? », *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 1460, 22 janvier 2016, p. 8; R. Hendricé et N. Bisschop, « La jurisprudence de la Cour constitutionnelle en matière de régies communales autonomes : une piste de réflexion pour la taxation des intercommunales ? », *Act. Fisc.*, n<sup>o</sup> 2014/43; W. Panis et J.-A. Jost, « Intergemeentelijke samenwerkingsverbanden in

celle-ci, les intercommunales étaient automatiquement soumises à l'impôt des personnes morales en vertu de l'article 180, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 (et donc exclues inconditionnellement du champ d'application de l'impôt des sociétés). La loi-programme du 19 décembre 2014<sup>320</sup> a abrogé l'article 180, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 si bien qu'une intercommunale devait, à l'instar d'une entreprise sociale, par une application du système « I.P.M./I.Soc. », être soumise à l'un ou à l'autre impôt. Le législateur a estimé par la suite qu'il était justifié que les institutions qui opèrent dans le secteur des soins de santé et qui poursuivent ainsi un objectif d'intérêt général, soient assujetties à l'impôt des personnes morales. Par le biais de la loi-programme du 10 août 2015<sup>321</sup>, le législateur a ainsi réintégré l'article 180, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> pour les intercommunales et structures assimilées qui dans le cadre de leur objet social, à titre principal, assistent des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents *ainsi que* celles qui exploitent un hôpital ou un autre établissement de soins. Pour justifier l'adoption de ce nouveau texte, il a été évoqué qu'« en assujettissant les intercommunales du secteur local et les organisations similaires à l'impôt des personnes morales, on place à nouveau le secteur public sur un pied d'égalité avec le secteur privé, en lui appliquant les règles qui étaient en cours dans ce dernier, à savoir l'assujettissement à l'impôt des personnes morales. Ainsi, par exemple, *une entreprise qui exploite l'activité d'un hôpital sous la forme d'une asbl conformément aux conditions en vigueur a toujours pu bénéficier de l'impôt des personnes morales*<sup>322</sup> »<sup>323</sup>. Vu le libellé actuel de l'article 180, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 et les travaux préparatoires de la réforme fiscale des intercommunales, il serait très difficile à notre avis de contester l'assujettissement d'une A.S.B.L. hospitalière à l'impôt des personnes morales.

**83. Conséquences de l'application de l'I.P.M.** Si les conditions prévues sont remplies, l'article 181, 7<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 assure l'application de l'impôt des personnes morales à l'entité *donataire* et, par conséquent, l'absence de taxation des dons reçus par elle; ceux-ci se trouvent en dehors de la base imposable<sup>324</sup>. Le *donateur* bénéficiera quant à lui, si les conditions *ad hoc*

---

de inkomstenbelastingen anno 2016 », *T. Gem.*, n° 2016/2, p. 113–124; S. Garroy, « Les intercommunales et les impôts sur les revenus : une valse fiscale à deux temps », *ASBL Actualités*, avril 2017, p. 1–12.

320. *M.B.*, 29 décembre 2014.

321. *M.B.*, 18 août 2015.

322. Nous soulignons.

323. *Doc. parl.*, Chambre, 2014–2015, n° 1125/13, p. 19.

324. En effet, la base imposable de l'impôt des personnes morales est déterminée par une énumération exhaustive des différents éléments la composant. Voy. *infra*, n° 141 et s.

sont rencontrées, d'une *réduction d'impôt*<sup>325</sup> ou, s'il s'agit d'une personne morale soumise à l'impôt des sociétés, d'une *déduction fiscale*<sup>326</sup>.

#### h. *La certification de titres*

**84. Définition.** La pratique de la certification de titres vise à opérer une *dissociation* entre les *droits financiers* d'une action (dividende, boni de liquidation) et le *droit de vote* qui y est associé<sup>327</sup>.

**85. Bénéficiaires de la disposition.** N'importe quelle personne morale sans but de lucre fiscal ne serait pas autorisée à invoquer cette disposition. Le texte de loi réserve le dispositif aux personnes morales sans but lucratif qui sont constituées *en vertu de la loi du 27 juin 1921*<sup>328</sup> et donc notamment les fondations et les A.S.B.L. *A contrario*, une société à finalité sociale\*<sup>329</sup>, régie par le Code des sociétés, et qui exercerait une activité de certification de titres ne pourrait donc pas prétendre au bénéfice de l'article 181, 8°, du C.I.R. 1992<sup>330</sup>.

**86. Conditions d'exercice de la disposition.** Différentes conditions doivent être respectées pour pouvoir invoquer l'article 181, 8°, du C.I.R. 1992. Ainsi, l'activité de certification doit être la seule activité exercée<sup>331</sup>. Aussi, en vertu de l'article 13, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, de la loi du 15 juillet 1998 relative à la certification de titres émis par des sociétés commerciales<sup>332</sup>, les certificats doivent être assimilés aux titres auxquels ils se rapportent. L'article 181, 8°, fait référence à ce principe dit de « transparence<sup>333</sup> ». Les travaux prépara-

325. Voy. art. 145<sup>33</sup>, § 1<sup>er</sup>, al. 4, du C.I.R. 1992.

326. Voy. art. 199 et 200 du C.I.R. 1992. À ce propos, voy. notamment A. Vandembulke, « Fondations, philanthropie et mécénat », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2016/7, p. 847–867, spéc. p. 857–858.

327. Voy. *infra*, n° 452.

328. Compte tenu de l'adaptation du C.I.R. 1992 au Code des sociétés et des associations, notons qu' il est désormais fait référence à la partie III dudit Code, à savoir aux dispositions relatives aux associations et aux fondations (art. 9:1 à 11:16 du C.S.A.).

329. Depuis l'introduction du Code des sociétés et des associations, il convient d'évoquer le cas de la société coopérative agréée (comme) entreprise sociale.

330. Voy. X. Gérard, *op. cit.*, n° 52, p. 60.

331. Notons que le service des décisions anticipées a déjà admis que l'activité de la fondation-*trustee* était fort comparable à l'activité de certification puisqu'elle a pour effet de dissocier les propriétés juridique et économique des actions (voy. les décisions anticipées n° 900.189 du 7 juillet 2009 et n° 2011.435 du 13 décembre 2011). Moyennant le respect des conditions *ad hoc*, dont la condition de transparence, l'application de l'article 181, 8°, du C.I.R. 1992 apparaît possible pour les fondations-*trustees*.

332. *M.B.*, 5 septembre 1998.

333. Voy. T. Litannie et S. Watelet, « Les fondations de droit belge – Aspects civils et fiscaux », *R.G.E.N.*, 2004, p. 231–280, spéc. p. 267.

toires de la loi du 2 mai 2002 évoquent encore une autre condition, l'incessibilité des titres<sup>334</sup>. Dans différents *rulings*, remarquons que le service des décisions anticipées (S.D.A.) ne s'attache pas à l'incessibilité des titres, mais vérifie que le critère de transparence est respecté (dans le cas contraire, avant de conclure à l'application de l'impôt des sociétés, il convient de vérifier que l'entité ne peut pas entrer dans le champ de l'article 182 du C.I.R. 1992)<sup>335</sup>.

## 2. Le processus d'établissement du caractère exclusif ou principal

**87. Deux méthodes privilégiées pour déterminer le caractère exclusif ou principal de l'activité exercée.** L'article 181 énumère différents secteurs d'activités susceptibles d'échapper à l'impôt des sociétés et de tomber par conséquent dans le champ de l'impôt des personnes morales. Pour invoquer avec succès l'article 181 du C.I.R. 1992, encore faut-il établir que la personne morale considérée agit *exclusivement ou principalement* dans un de ces domaines privilégiés<sup>336</sup>. Pour ce faire, deux méthodes existent, la *comparaison des ressources* (première méthode; a) et le *système de l'agrément* (seconde méthode; b). 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<sup>337</sup>. Notons que l'activité de « certifica-

---

334. L'article 181, 8<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 a vu le jour par le biais d'un amendement (amendement n<sup>o</sup> 60 de Mmes Herzet et Barzin, *Doc. parl.*, Chambre, 2001–2002, n<sup>o</sup> 1301/4, p. 9 : « Cet ajout, conformément à l'article 220, alinéa 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, du même code, à l'article 181, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 a pour objet de soumettre à l'impôt des personnes morales, les revenus issus de l'activité de certification de titres exercée par les fondations privées constituées en application de la présente loi. Toutefois les conditions suivantes devront être respectées : se conformer aux règles de certification édictées par la loi du 15 juillet 1998 relative à la certification des titres émis par de sociétés commerciales, exercer cette activité unique sans poursuivre un but lucratif et *absence de dérogation à l'incessibilité des titres auxquelles la certification a trait* »). Voy. notamment à ce sujet : X. Thiébaud, « Le régime fiscal de la certification de titres, telle qu'organisée par la loi du 15 juillet 1998, par recours à une fondation privée », in N. Thirion et O. Caprasse (éd.), *ASBL, Fondations et Associations internationales*, op. cit., p. 545–553, spéc. n<sup>o</sup> 215, p. 553; T. Delvaux, « Fondations et certification », in A. Benoit-Moury et O. Caprasse (éd.), *Sociétés et ASBL : questions d'actualité*, Liège, Formation permanente CUP, vol. 62, mars 2003, p. 83 et s., spéc. n<sup>o</sup> 248, p. 237–238, lequel évoque : H. Briet, « La nouvelle loi sur les ASBL, fondations et associations internationales. Aspects fiscaux : genèse et perspectives », *R.G.E.N.*, 2002, p. 405–433, spéc. 412 et P. Lavrysen, « De private stichting: een volwaardig alternatief voor de Nederlandse stichting-administratiekantoor ? », *R.D.C.*, 2002, p. 667–697, spéc. note subpaginale (69), p. 676.

335. Voy. les décisions anticipées n<sup>o</sup> 900.189 du 7 juillet 2009 et n<sup>o</sup> 2011.435 du 13 décembre 2011.

336. Com.I.R., n<sup>o</sup> 181/1.

337. Com.I.R., n<sup>o</sup> 181/2–13.



tion de titres » n'est associée à aucune de ces méthodes et que, la concernant, il convient pour rappel de vérifier que cette activité est la seule activité exercée par la personne morale concernée.

a. *La comparaison des ressources (première méthode)*

**88. Domaines couverts par la méthode de comparaison des ressources.** Cette méthode concerne les domaines suivants<sup>338</sup> : les intérêts professionnels et interprofessionnels ; la législation fiscale ou sociale ; l'enseignement et les foires ou expositions (art. 181, 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup>, 4<sup>o</sup>, 5<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992).

**89. Mise en œuvre de la méthode.** Il convient d'effectuer une comparaison de revenus, c'est-à-dire de tenir compte du rapport existant, pour l'exercice comptable envisagé, entre :

- 1<sup>o</sup> *d'une part*, le total formé par les cotisations, dons et subsides reçus, les bénéfiques et profits bruts résultant des opérations de caractère lucratif rentrant dans le cadre de l'objet social, ainsi que les produits du placement des fonds sociaux et les rémunérations, salaires, pensions, indemnités, etc., que les membres de la personne morale sans but de lucre fiscal perçoivent et cèdent à celle-ci (premier terme) ;
- 2<sup>o</sup> *d'autre part*, les bénéfiques et profits bruts résultant de l'exploitation de l'entreprise ou des opérations de caractère lucratif débordant du cadre de l'objet social (second terme)<sup>339</sup>.

Pour mener à bien l'exercice de comparaison, il faut notamment considérer que les services privatifs rendus par les associations professionnelles, interprofessionnelles ou para-professionnelles à leurs membres ou affiliés, sont compris *dans l'objet social*<sup>340</sup>. Dès lors que la plus grosse partie des ressources brutes de la « personne morale sans but de lucre fiscal » provient d'opérations lucratives débordant du cadre de l'objet social, l'impôt des sociétés est d'application<sup>341</sup>. Cette comparaison doit être réalisée annuellement<sup>342</sup>.

**90. Origine.** Cette règle trouve son origine dans les travaux parlementaires de la loi du 3 novembre 1976, celle qui a mis en place le système « I.P.M./I.Soc. ».

On tiendra compte, dans la pratique, du rapport qu'il y a, pour l'exercice social envisagé, entre :

---

338. Com.I.R., n<sup>o</sup> 181/2.

339. Com.I.R., n<sup>o</sup> 181/4.

340. Com. I.R., n<sup>o</sup> 181/6.

341. Com. I.R., n<sup>os</sup> 181/4 et 181/5.

342. Com. I.R., n<sup>o</sup> 181/4.



- d'une part, l'ensemble formé par les cotisations, dons ou subsides perçus et par les bénéfices ou profits bruts résultant des opérations de caractère lucratif rentrant dans le cadre de l'objet social;
- d'autre part, des bénéfices ou profits bruts résultant des opérations de caractère lucratif débordant le cadre de l'objet social<sup>343</sup>.

Les termes de la comparaison évoqués y étaient toutefois plus limités : l'on n'intégrait pas, pour le premier terme, les produits du placement des fonds sociaux ni les rémunérations, salaires, pensions, indemnités, etc., cédés par les membres à la personne morale.

b. *Le système de l'agrément (seconde méthode)*

**91. Domaines couverts par la méthode de l'agrément.** Cette méthode concerne les domaines suivants<sup>344</sup> : l'exécution de la législation sociale ; les services d'aide aux familles et aux personnes âgées et les entités agréées pour recevoir des dons immunisés d'impôt (art. 181, 3<sup>o</sup>, 6<sup>o</sup>, 7<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992).

**92. Précisions du commentaire administratif.** L'agrément est considéré comme suffisant parce qu'il implique, précise le commentaire administratif, le respect des conditions nécessaires, notamment l'absence de but de lucre<sup>345</sup>. Concernant les entités agréées pour recevoir des dons immunisés d'impôt, le texte légal et le commentaire administratif prévoient l'hypothèse d'entités qui, tout en menant une activité *ad hoc*, ne bénéficient pas, pour certaines raisons, de l'agrément. Le non-agrément doit être uniquement dû *soit* à l'absence d'une demande d'agrément alors que les institutions en cause étaient susceptibles d'être agréées, *soit* au fait que ces institutions ne remplissent pas la condition prévoyant que leurs activités, le cas échéant, doivent avoir le caractère national lorsqu'il s'agit d'institutions de recherche scientifique, d'aide aux déshérités ou aux pays en voie de développement ou doivent s'étendre au pays tout entier ou à l'une des Communautés lorsqu'il s'agit d'institutions culturelles. La situation de ces institutions non agréées doit alors être examinée au cas par cas comme si elles avaient introduit une première ou une nouvelle demande d'agrément<sup>346</sup>. Il en va de même des services d'aide aux personnes âgées qui n'ont pas obtenu leur agrément des départements compétents en la matière<sup>347</sup>.

---

343. *Doc. parl.*, Chambre, 1975-1976, n° 879/7, p. 31.

344. Com. I.R., n° 181/7.

345. Com. I.R., n° 181/8.

346. Com.I.R., n° 181/10.

347. *Ibid.*

3. Analyse critique : un nombre limité de domaines privilégiés et la question du caractère extensible des contours de l'article 181 du C.I.R. 1992 par le pouvoir judiciaire

**93. Caractère limitatif des domaines couverts et principe d'égalité.** Par le biais de l'article 181 du C.I.R. 1992, le législateur réserve un sort particulier à différents domaines d'activité. Si certains s'émeuvent des choix opérés<sup>348</sup>, nous nous en tenons au constat que différents secteurs, à l'exclusion de tous les autres, sont visés par ce dispositif. Il est permis de se demander si cette disposition pourrait être la source d'une violation du principe d'égalité et de non-discrimination, tel que consacré par la Constitution. Ainsi, par exemple, une association sportive — qui se situe hors du cadre de l'article 181 du C.I.R. 1992 — pourrait-elle invoquer une discrimination par rapport à une consœur qui se chargerait de l'organisation de foires commerciales, visée à l'article 181, 5°, du C.I.R. 1992 ? Sur cette base, la question de la *conformité* de l'article 181 du C.I.R. 1992 à la Constitution pourrait-elle être posée devant la Cour constitutionnelle ?

**94. Quid d'une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle ?** La loi impose à tout juge de poser une question préjudicielle lorsqu'elle est soulevée devant lui et qu'elle a notamment trait à la violation par une loi des articles 10 et 11 de la Constitution<sup>349</sup> et la loi requiert de la Cour constitutionnelle qu'elle statue alors, à titre préjudiciel, par voie d'arrêt<sup>350</sup>. Dans l'affaire ayant conduit à l'arrêt du 16 juin 2016, à l'occasion de laquelle les notions de « foire » et d'« exposition » ont été définies pour l'application de l'article 181, 5°, du C.I.R. 1992<sup>351</sup>, la demanderesse en cassation, une A.S.B.L. organisatrice d'un festival de musique qui n'avait pas pu revendiquer le

348. M. De Wolf, « Une fiscalité réaménagée pour les associations sans but lucratif ? Pour une réforme de l'impôt des personnes morales », in *Liber amicorum Michel Coipel*, Bruxelles, Kluwer, 2004, p. 587–597, spéc. p. 594 : « Au nom de quoi, par exemple, justifier la faveur donnée aux associations qui organisent des foires et expositions, qui profiteront du cadre douillet de l'article 181, alors que les associations sportives doivent le cas échéant se débattre avec les incertitudes de l'article 182 ? »

349. Voy. l'article 26 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, *M.B.*, 6 janvier 1989. Selon l'article 26, § 2, et sauf exception, « lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction, celle-ci *doit* demander à la Cour constitutionnelle de statuer sur cette question ».

350. Voy. l'article 26 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, *M.B.*, 6 janvier 1989. En effet, en vertu de l'article 26, § 1<sup>er</sup>, 3°, La Cour constitutionnelle statue, à titre préjudiciel, par voie d'arrêt, sur les questions relatives à la violation par une loi, un décret ou une règle visée à l'article 134 de la Constitution, des articles du titre II « Des Belges et de leurs droits », et des articles 170, 172 et 191 de la Constitution.

351. Voy. *supra*, n° 77. Pour prendre connaissance de l'ensemble des arguments soutenus par la demanderesse en cassation, il convient de consulter la version néerlandophone de l'arrêt. La version francophone n'en comprend qu'un bref extrait.

bénéfice de la disposition ni en instance ni en degré d'appel, a notamment invoqué une violation du principe d'égalité et de non-discrimination. Elle a demandé à la Cour de cassation de poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle :

L'article 181, paragraphe 5, du C.I.R. 1992 enfreint-il le principe de l'égalité de traitement prévu aux articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, dans la mesure où cette disposition est réservée aux foires et expositions et non pas aux organisateurs de festivals de musique, alors que ces événements se situent également dans le secteur culturel et qu'à ces occasions les artistes exposent à un public leur personne et le fruit de leur art contre paiement<sup>352</sup> ?

Malgré l'obligation qui pèse sur elle, la Cour de cassation a refusé de poser cette question en justifiant sa décision comme suit :

En présence d'une violation vraisemblable du principe constitutionnel d'égalité qui résulte d'une lacune de la loi, la Cour de cassation ne doit poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle que lorsqu'elle constate que le juge serait en mesure de remédier à cette lacune sans l'intervention du législateur.

À supposer que le traitement inégal invoqué par la demanderesse viole la Constitution, il ne pourrait y être remédié par le juge du fond sans méconnaître le principe constitutionnel de la séparation des pouvoirs, et l'intervention du législateur serait exigée pour déterminer, à la suite d'un nouvel examen des équilibres sociaux, la nouvelle règle à insérer. Il n'y a par conséquent pas de raison de poser une question préjudicielle qui aurait pour objet l'absence d'une exception à l'assujettissement à l'impôt des sociétés pour l'organisation de festivals de musique<sup>353</sup>.

La Cour de cassation n'a pas posé de question préjudicielle car, *in casu*, la constatation d'une violation du principe d'égalité par la Cour constitutionnelle n'aurait pas permis au juge de combler une « lacune », et *in casu*, d'étendre l'application de l'article 181, 5<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 aux organisateurs de festivals de musique. Pour comprendre le raisonnement tenu par la Cour, il peut être fait appel à la typologie proposée en 2008 par MM. Melchior et

---

352. Traduction libre de : « *Schendt artikel 181, 5<sup>o</sup> WIB/92 het gelijkheidsbeginsel voorzien in de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Gecoördineerde Grondwet, in zoverre deze bepaling, die zonder onderscheid van toepassing is op de organisator van 'handelsbeurzen of tentoonstellingen', zonder redelijke verantwoording niet wordt toegepast op de organisator van 'muziekfestivals', zijnde eveneens gelegenheden in de culturele sector waar artiesten zichzelf en hun kunstproducten tegen betaling aan het publiek ten toon spreiden ?* »

353. Cf. le sommaire proposé par la revue *F.J.F.*, n<sup>o</sup> 2016/222 et repris *in extenso* sur le site *jura.be*. Concernant l'évolution de la position de la Cour sur ce point, voy. G. Rosoux, *Contentieux constitutionnel*, 1<sup>re</sup> édition, Collection de la faculté de Droit de l'université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 607–635 et 736–748.

Courtoy, qui distinguent les lacunes législatives *intrinsèques* et les lacunes législatives *extrinsèques*<sup>354</sup> ou encore à une contribution de Krings consacrée aux lacunes en droit fiscal qui, quarante ans plus tôt, distinguait les lacunes internes des lacunes externes ainsi que les conséquences à en tirer<sup>355</sup>.

Une lacune législative est *interne* ou *intrinsèque* si elle se présente dans le système légal *de lege lata* et, potentiellement et par exemple, lorsque la loi fait référence aux termes de « foires » et d'« exposition » sans en donner une définition. Une lacune législative est *extrinsèque* ou *externe* lorsqu'elle se trouve en dehors du système légal existant et que, pour la combler, il faut alors étendre le champ d'application de la loi. La lacune déplorée en l'espèce était de celles-là : l'association qui organisait un festival de musique ne prétendait pas en effet que l'article 181, 5°, du C.I.R. 1992 était inconstitutionnel parce qu'il visait les organisateurs de foires et d'expositions, mais plutôt parce qu'il ne prévoyait pas de dispositif semblable pour ceux qui organisent des festivals de musique.

Si une lacune *interne* ou *intrinsèque* peut être comblée par le biais des règles d'interprétation (les notions de « foires » et d'« expositions » ont ainsi été définies « dans le sens usuel » ; on parle alors de lacunes intrinsèques

---

354. M. Melchior et C. Courtoy, « L'omission législative ou la lacune dans la jurisprudence constitutionnelle », *J.T.*, 2008, p. 669-678. À ce sujet, voy. notamment C. Behrendt et M. Vrancken, « Qui a peur des lacunes législatives? Le juge tiraillé entre le respect du législateur et la défense de l'égalité des citoyens », in M. Dambre et P. Lecocq (éd.), *Rechtskroniek voor de vrede- en politierechters 2013 — Chronique de droit à l'usage des juges de paix et de police 2013*, Bruges, la Chartre, 2013, p. 333-352, spéc. n°s 8-21, p. 338-347; Q. Pironnet, « Lacunes extrinsèques et maintien des effets au contentieux préjudiciel : lorsque la Cour de cassation fait d'une pierre deux coups », note sous Cass., 5 février 2016, *J.L.M.B.*, n° 2016/35, p. 1652-1658, spéc. p. 1653-1654.

355. Comme cet auteur l'avait souligné, une *lacune interne* se présente dans les limites déterminées du système légal : lorsque la loi (i) « utilise des termes dont elle ne donne pas la définition », (ii) « est imprécise, obscure, ambiguë », ou encore (iii) « a omis de préciser certains éléments du système sans lesquels celui-ci ne peut normalement fonctionner ». Une *lacune externe* « se situe en dehors du système fiscal » et, pour être comblée, requiert « que l'on étende le champ d'application de la loi à une situation, un acte ou un fait non expressément prévu par la loi ». Les *lacunes internes* peuvent être comblées au moyen des règles d'interprétation alors qu'« il n'appartient ni au pouvoir exécutif ni au pouvoir judiciaire » de combler les *lacunes externes* (voy. E. Krings, « Les lacunes en droit fiscal », *op. cit.*, p. 464). Sur cette problématique, M. Nollet a précisé que l'on ne pourrait au fond uniquement parler de lacunes que face à des lacunes externes, auquel cas l'interprétation par analogie doit être proscrite ; les lacunes internes relèveraient plutôt des « questions de l'interprétation de la loi fiscale » et, en pareille situation, « tout raisonnement fondé sur des analogies pour clarifier ou préciser la portée de la loi fiscale en s'inspirant de solutions adoptées dans des matières voisines ne serait pas à proscrire » (voy. A. Nollet, *De l'abus fiscal » ou quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, *op. cit.*, n° 111, p. 239-240).

« auto-réparatrices<sup>356</sup> »), il n'appartient en principe qu'au législateur de combler une lacune *externe* ou *extrinsèque*. Un revirement a toutefois été amorcé ces dernières années et, depuis, tant la Cour constitutionnelle que la Cour de cassation soutiennent que les lacunes *extrinsèques* peuvent aussi, le cas échéant, être comblées par le juge<sup>357</sup>. Selon la Cour constitutionnelle, « dès lors que le constat de cette lacune est exprimé en des termes suffisamment précis et complets qui permettent l'application de la disposition en cause dans le respect des normes de référence sur la base desquelles la Cour exerce son contrôle, il appartient au juge de mettre fin à la violation de ces normes<sup>358</sup> ». Pour la Cour de cassation, « le juge est tenu de remédier à toute<sup>359</sup> lacune de la loi dont la Cour constitutionnelle a constaté l'inconstitutionnalité, ou à celle qui résulte de ce qu'une disposition de la loi est jugée inconstitutionnelle, lorsqu'il peut suppléer à cette insuffisance dans le cadre des dispositions légales existantes pour rendre la loi conforme aux articles 10 et 11 de la Constitution<sup>360</sup>. » Comme le résume G. Rosoux, « l'enjeu des lacunes législatives s'est ainsi déplacé de la localisation de la lacune (dans ou hors de la norme) à la possibilité d'un comblement juridictionnel de la lacune (lacune dite "autoréparatrice" ou non)<sup>361</sup>. » Quoi qu'il en soit, la spécificité du droit fiscal barre toutefois la route à l'œuvre créatrice du juge si lacune externe ou extrinsèque il y a : le principe de légalité (et donc « le cadre des dispositions légales existantes » ou encore « le respect des normes de référence sur la base desquelles la Cour constitutionnelle exerce son contrôle ») s'oppose à toute intervention du juge en la matière<sup>362</sup>.

356. M. Melchior et C. Courtoy, *op. cit.*, p. 676.

357. Voy. notamment à ce sujet : G. Rosoux, « Les droits fondamentaux, dessinés par le juge constitutionnel belge — L'héritage de l'arrêt Marckx dans la jurisprudence constitutionnelle des droits fondamentaux », in S. Boufflette (éd.), *La Cour constitutionnelle : de l'art de modeler le droit pour préserver l'égalité*, Limal, Anthemis, 2016, p. 75–144, spéc. p. 89–93 ; Q. Pironnet, *op. cit.*, p. 1653–1654.

358. C. const., 29 octobre 2015, n° 151/ 2015, B.7.4. et C. const., 18 décembre 2014, n° 191/2014, B.8. Voy. aussi C. const., 11 janvier 2012, n° 1/2012, B.12.2. : « Dans l'attente de cette intervention législative [...], il appartient au juge *a quo* de mettre fin aux conséquences, pour ce qui est de la disposition en cause, de l'inconstitutionnalité constatée [...], ce constat étant exprimé en des termes suffisamment précis et complets ». À ce sujet, voy. notamment A. Van de Vijver « De evolutie van het fiscaal gelijkheidsbeginsel in het licht van de rechtsfilosofische achtergronden », in S. De Raedt et A. Van de Vijver (coord.), *Fiscale Rechtspraakoverzichten — Grondrechten in fiscalibus*, Gand, Larcier, 2016, p. 124–151, spéc. n° 190, p. 145–146.

359. Nous soulignons.

360. Cass., 5 février 2016, *J.L.M.B.*, n° 2016/35, p. 1645 et s.

361. G. Rosoux, *Contentieux constitutionnel*, *op. cit.*, p. 626.

362. Voy. notamment C. const., 30 mai 2013, n° 75/2013, B.7. (« Etant donné que l'article 172, al. 2, de la Constitution dispose que nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi, seul le législateur compétent peut mettre fin à la discrimination

**95. Obligation de poser une question préjudicielle v. promotion de l'économie processuelle.** Comme l'organisateur du festival de musique ne pouvait pas attendre d'un juge qu'il étende à son bénéficiaire le champ d'application de l'article 181, 5<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, la Cour de cassation, qui reste légalement tenue de poser une question préjudicielle, ne pose pas la question sollicitée en faisant primer une autre obligation, à savoir la promotion de l'économie processuelle<sup>363</sup>. Il n'est pourtant pas, à notre avis, dénué d'intérêt de solliciter que de telles questions soient posées. Si le droit est en « mutation constante dans l'objectif de répondre en permanence aux exigences sociales<sup>364</sup> » ou dit encore autrement, s'il constitue un *moyen d'expression*<sup>365</sup> de la société, les questions préjudicielles permettent de réfléchir à l'opportunité d'une réforme sur l'un ou l'autre point, réforme à l'occasion de laquelle le législateur devra nécessairement poser des choix politiques qui requièrent une nouvelle pesée des intérêts en présence.

---

constatée, dans le respect du droit de l'Union européenne») et la réponse à la question préjudicielle (« L'absence d'une disposition législative qui traite la Société nationale des chemins de fer belges de la même manière que la S.N.C.B. Holding et Infrabel en matière d'impôts locaux qui grèvent les biens qui sont nécessaires pour l'exécution du service public viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution »); C. Behrendt et M. Vrancken, « Qui a peur des lacunes législatives? Le juge tiraillé entre le respect du législateur et la défense de l'égalité des citoyens », *op. cit.*, n° 28, p. 351; J. Kirkpatrick et S. Nudelholc, « Les questions préjudicielles sur les violations du principe constitutionnel d'égalité résultant de lacunes de la loi et les rapports entre la Cour de cassation et la Cour d'arbitrage », in *Liber Amicorum Paul Martens : l'humanisme dans la résolution des conflits : utopie ou réalité?*, Bruxelles, Larcier, 2007, p. 785–812, spéc. p. 792–795.

363. Voy. les conclusions de l'avocat général Henkes précédant l'arrêt du 13 novembre 2014 (Cass., 13 novembre 2014, *F.J.F.*, n° 2015/121) en vertu desquelles, « il n'y a dès lors pas lieu de poser la question préjudicielle proposée par la demanderesse, car lorsqu'une question préjudicielle porte sur une lacune législative, la Cour n'est tenue de la poser à la Cour constitutionnelle que lorsqu'elle constate qu'elle serait en mesure, le cas échéant, d'y remédier sans l'intervention du législateur » (no 6) et « entre le respect par la Cour de son obligation, déduite de sa mission, de *promouvoir l'économie processuelle* et de son obligation — absurde — lui faite par une disposition légale processuelle contreproductive, de faire constater une éventuelle violation constitutionnelle inguérissable par voie de juge et, de surcroît, sans incidence sur l'issue telle que souhaitée par le requérant en cassation! [...] la Cour a déjà à maintes reprises tranché en faveur de la première » (no 7).
364. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 161, p. 105. L'auteur fait référence à : J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit*, 5<sup>e</sup> éd., Paris, Dalloz, 2012, p. 124 et s.
365. J. Cruet, *La vie du droit et l'impuissance des lois*, Paris, Flammarion, 1912, p. 336 : « Le droit ne domine pas la société, il l'exprime. » Voy., à ce sujet, notamment B. Barraud, *La recherche juridique*, L'Harmattan, 2016, p. 105 et s. Voy., pour la mise en évidence des interférences réciproques entre droit et pratiques sociales, N. Thirion, « Des rapports entre droit et vérité selon Foucault : une illustration des interactions entre les pratiques juridiques et leur environnement », *op. cit.*

### C. Les opérations autorisées (article 182 du C.I.R. 1992)

**96. Présentation.** Si l'article 181 du C.I.R. 1992 soumet à l'impôt des personnes morales une « personne morale sans but de lucre fiscal » pour autant que ses activités soient exclusivement ou principalement développées dans un domaine privilégié, l'article 182 du C.I.R. 1992 lui réserve le même sort, même si elle agit en dehors d'un domaine privilégié, mais pour autant qu'elle se cantonne à certains types d'opérations de caractère lucratif<sup>366</sup>; nous parlerons alors d'« opérations autorisées » (1). Une analyse critique de ce dispositif législatif s'avèrera nécessaire (2).

#### 1. Les opérations autorisées

**97. Base légale.** En vertu de l'article 182 du C.I.R. 1992, dans le chef des personnes morales sans but de lucre fiscal, « ne sont pas considérées comme des opérations de caractère lucratif :

- 1° les opérations isolées ou exceptionnelles;
- 2° les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire;
- 3° 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. »

**98. Quatre cas de figure.** Si la disposition légale énumère *a priori* trois types d'opérations autorisées, nous en distinguerons quatre. En effet, l'article 182, 3° du C.I.R. 1992<sup>367</sup> comporte à notre avis deux cas distincts. S'il

---

366. En vertu de l'article 182 du C.I.R. 1992, certaines opérations ne sont pas considérées comme des opérations de caractère lucratif. *A contrario*, ces exclusions à l'application de l'impôt des sociétés ne seraient pas accessibles si l'entreprise sociale se livre à une exploitation. Voy. *supra*, n° 64 et *infra*, n° 112 et s.

367. C'est-à-dire « 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 » et en néerlandais, « *verrichtingen die bestaan in een bedrijvigheid die slechts bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwwerkingen betrekking heeft of niet volgens nijverheids- of handelsmethoden wordt uitgevoerd* ».



existe une controverse sur cette question<sup>368</sup>, nous notons qu'en pratique

368. Il existe une controverse autour des modalités d'application de l'article 182, 3°, du C.I.R. 1992, concernant les liens entretenus entre les conditions « ne pas mettre en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales » et « présenter un caractère accessoire » : s'agit-il de conditions alternatives ou cumulatives ? À la lecture du commentaire administratif, la situation apparaît floue. En effet, l'on évoque d'abord qu'il faut satisfaire à deux conditions pour, ensuite, utiliser la conjonction « soit » pour définir lesdites conditions (Com.I.R., n° 182/9). Le commentaire évoque toutefois un cas concret (Com.I.R., n° 179/32) relatif aux associations qui exploitent un débit de boissons ou un restaurant. Il est précisé que si cet établissement est entièrement subordonné à son objet social désintéressé, l'impôt des sociétés est exclu (et l'I.P.M. doit donc s'appliquer), peu importe donc que des méthodes industrielles ou commerciales soient mobilisées. À ce sujet, l'on dénombre au moins trois courants dans la doctrine et la jurisprudence. Selon certains, les deux conditions sont *cumulatives* (G. Vantiegheem, « Fiscale aspecten van de non-profitactiviteiten », *No-for-profit*, Deurne, MOM, 1981, p. 86 ; E. De Lembre, *Praktijkgids voor de V.Z.W.*, Brussel, Ced. Samsom, 1982, n° 4101/016 ; I. Verschoote, note sous Bruxelles, 15 janvier 1998, *R.G.F.*, 1998, p. 359–360 ainsi que les autres références citées par D. Deschrijver in *Fiscaal statuut van de VZW*, Samsoms fiscale monografieën, Bruxelles, Ced.Samsom, 1982, note subpaginale [172], p. 114 ; H. Louveaux, *op. cit.*, p. 18 ; pour une illustration récente, voy. Anvers, 15 octobre 2019, *Courr. Fisc.*, 2020, n° 1, p. 8.). Selon d'autres, ces deux conditions sont *alternatives* (voy. notamment L. Simonet et M. Eloy, « Le régime fiscal des associations sans but lucratif et de certains autres groupements et institutions », *J.T.*, 1977, p. 405–409, spéc. p. 407 ; T. Afschrift, « Les a.s.b.l. exerçant une activité économique et le droit fiscal », in Commission Droit et Vie des Affaires de l'Université de Liège, *Les a.s.b.l., évaluation critique d'un succès*, *op. cit.*, p. 443–461, spéc. nos 12–14, p. 450 ; E. Gailly, *op. cit.*, p. 73 et s. ; X. Parent, *op. cit.*, nos 17–20, p. 446 ; T. Afschrift et M. Daube, *op. cit.*, p. 213 et s. ; M. Denef, « De vennootschap met een sociaal oogmerk: algemeen juridisch kader en fiscaal statuut », *op. cit.*, p. 163 ; X. Gérard, *op. cit.*, n° 67, p. 68 ; J. Autenne et B. de Menten, *op. cit.*, note subpaginale [138], p. 47 et la jurisprudence évoquée ; voy. encore cette décision récente : Mons, 8 mai 2019, [www.monkey.be](http://www.monkey.be)). Selon d'autres encore, il ne s'agit pas de deux conditions dont il conviendrait de déterminer le caractère alternatif ou la complémentarité ; *chaque condition correspondrait plutôt à une hypothèse distincte* (D. Deschrijver, *Fiscaal statuut van de VZW*, *op. cit.*, nos 64–72, p. 50–54 ; D. Deschrijver, *V.z.w. & Belastingen*, Kalmthout, Biblo, 2005, nos 164–173, p. 110–118 ; D. Deschrijver, « Hoofdstuk 13. De VZW en het belastingrecht », *op. cit.*, n° 9, p. 583–584 ; S. Van Crombrugge, « Naar een hervorming van het fiscale stelsel van v.z.w.'s? », in B. Peeters [éd.], *Recht zonder omwegen — Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75ste verjaardag*, Gand, Larcier, 1999, p. 238 et s., spéc. nos 12–13, p. 238–239). Ainsi, *la première partie du texte* — relative au caractère accessoire — viserait le cas d'une entité qui met en œuvre une activité économique à côté de son activité désintéressée ; elle sera le cas échéant assujettie à l'I.P.M. *La seconde partie du texte* — relative aux méthodes *ad hoc* — viserait le cas d'une entité qui se livre *exclusivement* à son activité désintéressée et qui sera bien évidemment assujettie à l'I.P.M. puisque l'entité ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. En effet, *a contrario*, dès lors qu'elle fonctionne avec un but économique, une organisation et une stratégie et qu'elle utilise des méthodes de gestion qui reposent essentiellement sur les concepts de charges, de produits et de rentabilité, une « personne morale sans but de lucre fiscal » doit être soumise à l'impôt des sociétés (S. Van Crombrugge, « Het toepassingsgebied van de rechtspersonenbelasting », note sous Anvers, 29 février 1988, *T.R.V.*, n° 1988/4, p. 297–298, spéc. p. 297 : « Wanneer zij werkt met een economisch doel, een organisatie en strategie op termijn en met rationale beheersmethoden die essentieel gesteund zijn op de begrippen kosten, opbrengsten en rentabiliteit »). Cette doctrine



l'administration fiscale distingue également quatre types d'opérations autorisées<sup>369</sup>. Nous envisagerons donc distinctement l'absence de méthodes industrielles ou commerciales, d'une part, et les opérations économiques accessoires, d'autre part, pour l'analyse de l'article 182, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

---

est consacrée par la jurisprudence : Civ. Mons, 30 janvier 2002, *T.F.R.*, 2002, n<sup>o</sup> 230, p. 1016 (note de H. Symoens) ; Civ. Louvain, 28 novembre 2003, *R.A.B.G.*, 2004, p. 1141 (note de M. Bafort et J. Draye), *T.F.R.*, 2004, n<sup>o</sup> 258, p. 305 (note L. De Meyere), *T.R.V.*, n<sup>o</sup> 2004/2, p. 185 (note de D. Deschrijver), S. Van Crombrugge, « L'a.s.b.l. Magasin du Monde non assujettie à l'impôt des sociétés », *Le Fiscalogue*, 7 mai 2004, n<sup>o</sup> 935, p. 6 et s. ; Gand, 18 mars 2014, *Le Fiscalogue*, n<sup>o</sup> 1394, 22 août 2014, p. 13 ; Civ. Louvain, 14 octobre 2016, [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be) ; Bruxelles, 18 décembre 2018, *Courr. Fisc.*, 2019, n<sup>o</sup> 5, p. 263. À suivre cette interprétation, cette partie de texte est alors superflue à notre sens (voy. aussi X. Gérard, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 66, p. 68 : « Il s'agit, selon les auteurs partisans de cette thèse, d'une autre manière pour le législateur d'exprimer que le seul exercice d'une activité idéale ne donne pas lieu à l'application de l'impôt des sociétés »). Selon S. Van Crombrugge, la référence à des méthodes industrielles ou commerciales vise à objectiver l'expression « se livrer à des opérations de caractère lucratif » (S. Van Crombrugge, « Naar een hervorming van het fiscale stelsel van v.z.w.'s? », *op. cit.*, n<sup>o</sup> 13, p. 239). Ce débat d'idées et de convictions a une incidence très concrète. Concernant l'opposition frontale entre alternativité et caractère cumulatif, il en ressort que, dans un cas, il suffit de rencontrer l'un des deux cas de figures — soit les opérations sont accessoires même si l'on recourt à des méthodes industrielles ou commerciales, soit les opérations ne sont pas accessoires mais l'on ne recourt pas de telles méthodes « professionnelles » — pour pouvoir invoquer avec succès l'article 182, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992. Dans l'autre cas, il faut démontrer que les opérations sont accessoires *et* que la personne morale ne mobilise pas des méthodes professionnelles pour justifier son assujettissement à l'I.P.M.

369. Voy. notamment : décision anticipée n<sup>o</sup> 2017.263 du 8 août 2017, n<sup>o</sup> 49 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.512 du 13 septembre 2016, n<sup>o</sup> 38 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.418 du 6 septembre 2016, n<sup>o</sup> 41 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.454 du 6 septembre 2016, n<sup>o</sup> 38 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.351 du 12 juillet 2016, n<sup>o</sup> 39 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.274 du 5 juillet 2016, n<sup>o</sup> 39 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.219 du 29 juin 2016, n<sup>o</sup> 38 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.249 du 14 juin 2016, n<sup>o</sup> 39 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.222 du 14 juin 2016, n<sup>o</sup> 39 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.242 du 14 juin 2016, n<sup>o</sup> 39 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.182 du 7 juin 2016, n<sup>o</sup> 39 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.151 du 24 mai 2016, n<sup>o</sup> 38 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.137 du 24 mai 2016, n<sup>o</sup> 38 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.121 du 24 mai 2016, n<sup>o</sup> 37 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.131 du 17 mai 2016, n<sup>o</sup> 40 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.061 du 5 avril 2016, n<sup>o</sup> 39 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.024 du 5 avril 2016, n<sup>o</sup> 38 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2016.060 du 5 avril 2016, n<sup>o</sup> 39 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2015.633 du 2 février 2016, n<sup>o</sup> 38 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2015.540 du 22 décembre 2015, n<sup>o</sup> 40 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2015.595 du 22 décembre 2015, n<sup>o</sup> 38 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2015.453 du 22 décembre 2015, n<sup>o</sup> 43 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2015.480 du 24 novembre 2015, n<sup>o</sup> 37 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2015.449 du 10 novembre 2015, n<sup>o</sup> 47 ; décision anticipée n<sup>o</sup> 2015.371 du 22 septembre 2015, n<sup>o</sup> 44 : « 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. » Voy. aussi circulaire du 4 avril 2016, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 24 : « Les opérations doivent satisfaire à deux conditions pour ne pas être considérées comme étant de caractère lucratif, à savoir : – soit présenter un caractère accessoire ; – soit ne pas mettre en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales. Ces deux conditions, à apprécier annuellement, doivent être envisagées chacune séparément et peuvent être définies comme suit. »

a. *Les opérations isolées ou exceptionnelles*

**99. Précisions du commentaire administratif et de l'administration fiscale.** Les opérations isolées ou exceptionnelles sont, d'après le commentaire administratif, des opérations qui ne se produisent pas avec une fréquence suffisante pour constituer une « occupation<sup>370</sup> ». À titre d'illustrations, est envisagée l'organisation sporadique de bals, d'autres festivités ou encore de tombolas ou opérations analogues de récolte de fonds<sup>371</sup>. Le caractère isolé ou exceptionnel des opérations doit être apprécié par période imposable, c'est-à-dire par exercice comptable<sup>372</sup>. Le S.D.A. a précisé à plusieurs reprises que l'acquisition par une A.S.B.L. d'actions d'une société commerciale était, sous conditions, constitutive d'une opération isolée<sup>373</sup>.

**100. Précisions de la jurisprudence.** Aussi, nonobstant son intitulé, il ne faut pas déduire qu'un événement survenant exceptionnellement (par exemple, une fois l'an) sera forcément admis en tant qu'opération isolée ou exceptionnelle pour l'application de l'article 182, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992. En effet, dans un arrêt du 14 janvier 2011<sup>374</sup>, la Cour de cassation a décidé que, si une personne morale a pour objet principal l'organisation d'un seul événement annuel, mais qu'elle prépare cet événement pendant une longue période, celui-ci n'est pas forcément une opération isolée ou exceptionnelle. D'ailleurs, la circonstance que l'événement se tienne d'année en année, et de longue date, peut être un élément qui permet de constater que l'organisation requise à cet effet revêt, à un moment donné dans le temps, un caractère permanent<sup>375</sup>. À différentes reprises, l'application de l'article 182, 1<sup>o</sup>, du C.I.R.

---

370. Voy. Com.I.R., n<sup>o</sup> 182/2.

371. *Ibid.*

372. D. Deschrijver remarque qu'il s'agit là d'une application logique du principe d'annualité de l'impôt (D. Deschrijver, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 153, p. 106).

373. Voy. notamment : décision anticipée n<sup>o</sup> 900.381 du 1<sup>er</sup> décembre 2009 et décision anticipée n<sup>o</sup> 2011.048 du 24 mai 2011 (voy., pour un commentaire, D. Deschrijver, « Hoofdstuk 13. De VZW en het belastingrecht », *op. cit.*, n<sup>o</sup> 6, p. 576–577).

374. Cass., 14 janvier 2011, *Pas.*, 2011, I, p. 180. Pour un commentaire, voy. S. Van Crombrugge, « ASBL et impôt des sociétés : pas de but lucratif requis ? », *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 1248, 29 avril 2011, p. 8. Cet enseignement jurisprudentiel a été intégré dans le commentaire administratif : voy. Com.I.R., n<sup>o</sup> 182/3. Voy. aussi la décision *a quo* : Gand, 24 mars 2009. Pour un commentaire, voy. S. Van Crombrugge, « ASBL de courses hippiques : impôt des sociétés », *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 1178, 23 octobre 2009, p. 13. S. Orban, « L'impôt des personnes morales », in A. Bailleux (dir.), *Rulings. Études des décisions anticipées publiées par le SDA de 2003 à 2010*, Bruxelles, Larcier, 2012, p. 533–580, spéc. p. 538–539.

375. Comme l'a noté M. Van Crombrugge, la Cour de cassation renvoie à sa jurisprudence antérieure : « Le principe d'[annualité] ne s'oppose pas à ce que, pour la qualification de faits imposables, on tienne compte de ce qui s'est passé au cours de périodes antérieures (Cass. 2 septembre 1969, *Pas.* 1970, 3) » (S. Van Crombrugge, « ASBL et impôt des sociétés : pas de but lucratif requis ? », *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 1248, 29 avril 2011, p. 8). Voy. déjà Cass., 1<sup>er</sup> février 1966, *Pas.*, 1966, p. 703 et les références citées en note (2).

1992 a été rejetée pour une organisation annuelle de courses de chevaux<sup>376</sup> ou, plus récemment, pour différents festivals annuels de musique<sup>377</sup>.

b. *Les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire*

**101. Précisions du commentaire administratif et de la doctrine.** Par « opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire », le commentaire administratif entend les opérations de placements mobiliers ou immobiliers — y compris la location de biens immobiliers dans le cadre de l'activité sociale — qui seraient censées faire partie de la gestion normale d'un patrimoine privé si elles étaient effectuées par des personnes physiques ou par des entités ne possédant pas la personnalité juridique<sup>378</sup>. Dit autrement, l'on envisage les opérations visant à la fructification normale du patrimoine de l'entité en cause. La gestion « en bon père de famille » exclut l'idée de spéculation<sup>379</sup> de même qu'une

376. Les faits qui ont donné lieu à l'arrêt du 14 janvier 2011 étaient les suivants : une A.S.B.L. se consacrait à l'organisation annuelle de courses de chevaux. Cet événement avait lieu tous les ans le mardi suivant le dernier dimanche du mois d'août. Ces courses étaient accompagnées de paris. La Cour de cassation a constaté que l'A.S.B.L. fonctionnait comme une organisation économique, qu'elle utilisait des méthodes commerciales, et que l'organisation des courses de chevaux avec, accessoirement, l'acquisition de revenus résultant de paris constituait en fait l'activité principale et non accessoire de la demanderesse. En l'espèce, la Cour de cassation a rejeté le pourvoi intenté contre la décision rendue par la Cour d'appel de Gand. La Cour d'appel, qui a conclu que l'A.S.B.L. devait être soumise à l'impôt des sociétés a légalement justifié sa décision (Cass., 14 janvier 2011, *Pas.*, 2011, I, p. 180. Voy. aussi la décision *a quo* : Gand, 24 mars 2009. Pour un commentaire, voy. S. Van Crombrugge, « ASBL de courses hippiques : impôt des sociétés », *Le Fiscologue*, n° 1178, 23 octobre 2009, p. 13 ; S. Orban, *op. cit.*, p. 538–539.

377. Une A.S.B.L. avait pour objet statutaire la promotion de la vie socioculturelle dans une commune, notamment par l'organisation d'événements musicaux dans ladite commune. L'A.S.B.L. organisait un festival de musique chaque année. Il s'agissait de son unique activité, qui avait pris, au fil des ans, une ampleur considérable (par les artistes mis en scène mais surtout par l'organisation colossale qu'elle mobilise). Cette activité ne cadrerait pas avec l'« exception » réservée aux opérations isolées ou exceptionnelles. Par ailleurs, l'A.S.B.L. en cause ne pouvait pas invoquer les autres exceptions disponibles (à savoir le caractère accessoire ou l'absence de méthodes professionnelles) en manière telle qu'elle devait être soumise à l'impôt des sociétés (voy. Civ. Anvers, 18 mars 2015, *F.J.F.*, n° 2016/222 *en première instance* et, *en appel*, Anvers, 28 février 2017, [www.monkey.be](http://www.monkey.be)). Pour un commentaire de la décision du tribunal, voy. C. Buisse, « Organisatrice d'un festival musical annuel : I.Soc. ou IPM ? », *Le Fiscologue*, n° 1436, 26 juin 2015, p. 12. Pour un commentaire de la décision rendue par la Cour d'appel (et d'une décision non encore publiée : Civ. Anvers, 14 octobre 2016), voy. S. Van Crombrugge, « IPM ou I.Soc. : toute ASBL n'est pas Woodstock » *Le Fiscologue*, n° 1513, 17 mars 2017, p. 1. Voy. aussi Civ. Anvers, 12 mai 2017, *F.J.F.*, n° 2018/106 ; D.-E. Philippe, « ASBL — Impôt des sociétés vs impôt des personnes morales », in Y.-H. Leleu (éd.), *Chroniques notariales*, vol. 69, Bruxelles, Larcier, 2019, n° 130, p. 221–223.

378. Com.I.R., n° 182/4.

379. E. Gailly, *op. cit.*, n° 85, p. 70.

trop fréquente répétition des opérations de placement. Selon la doctrine, il en irait ainsi si une A.S.B.L. mettait en location une salle des fêtes en s'abstenant toutefois d'intervenir dans la fourniture de services annexes<sup>380</sup> et à condition que cela cadre avec son objet social<sup>381</sup> ou encore si cette A.S.B.L. plaçait, en début d'année, les cotisations perçues des membres aux meilleures conditions en vue d'assurer un rendement de celles-ci<sup>382</sup>.

Seul un placement de fonds récoltés « dans l'exercice de la mission statutaire » est envisagé par le texte légal, ce qui fait dire à certains que le placement de fonds récoltés dans le cadre d'une *activité économique accessoire* est exclu du champ d'application de l'article 182, 2° du C.I.R. 1992<sup>383</sup>.

Aussi, pour bénéficier de cette mesure, une personne morale serait uniquement autorisée à placer *ses propres biens*<sup>384</sup>. Le placement de fonds qui sont encore la propriété des membres ne tomberait pas dans le champ d'application de ladite disposition. S'il s'agit d'une A.S.B.L., il pourrait d'ailleurs y avoir violation de sa spécialité légale si l'on entend attribuer un gain matériel aux membres<sup>385</sup>. Peu importe, par contre, que l'investissement soit opéré au moyen de fonds collectés par le biais de prêts<sup>386</sup>.

La doctrine a souligné une particularité de l'article 182, 2°, du C.I.R. 1992, compte tenu du régime belge de fiscalisation des revenus. *In casu*, c'est de la manière dont les ressources sont *affectées* dont dépendrait l'impôt applicable à une « personne morale sans but de lucre fiscal » ; la destination des ressources est déterminante. Or, *de lege lata*<sup>387</sup>, l'imposabilité des ressources résulte en principe de la manière dont celles-ci sont *récoltées* et non de leur mode de *placement*<sup>388</sup> ; la source des revenus est déterminante.

380. *Ibid.* : « Il doit donc s'agir de la fructification normale du patrimoine de l'A.S.B.L. et non d'une exploitation. En d'autres termes, cette gestion doit rester passive. »

381. E. Gailly, *op. cit.*, n° 85, p. 70.

382. X. Gérard, *op. cit.*, n° 58, p. 63. Voy. aussi J. Autenne et B. de Menten, *op. cit.*, p. 41 et les références citées à la note subpaginale (136).

383. D. Deschrijver, *V.z.w. & Belastingen, op. cit.*, n° 160, p. 108.

384. Aussi, si l'A.S.B.L. entendait jouer rôle de « banquier » — en réunissant les fonds de ses membres pour les faire bénéficier de meilleures conditions de placement —, elle poursuivrait un but de lucre (spéculation). Aussi, certaines A.S.B.L. ont pour principale activité la gestion des fonds de leurs membres. Il ne s'agit donc pas de la fructification normale de leur propre patrimoine et, dans ce cas, notons que le C.I.R. 1992 prévoit expressément que les caisses d'épargne communales sont assujetties à l'impôt des sociétés (en vertu de l'article 179) alors que les caisses d'assurances sociales sont soumises à l'impôt des personnes morales (selon l'article 181, 3°) (voy. E. Gailly, *op. cit.*, n° 86, p. 71).

385. M. Davagle, *Guide juridique des A.S.B.L., op. cit.*, n° 52.16, p. 816.

386. D. Deschrijver, *V.z.w. & Belastingen, op. cit.*, n° 160, p. 108.

387. Voy. *infra*, n° 632 et s., nos réflexions en vue d'un changement de paradigme en matière de fiscalisation des revenus des personnes morales.

388. M. Bellis, « Chronique de droit fiscal », *Revue de la banque*, 1977, p. 129-147, spéc. note subpaginale (32), p. 142. Dans le même sens, voy. D. Deschrijver, *V.z.w. & Belastingen, op. cit.*, n° 160, p. 108-109. Voy. *supra*, n° 56.

c. *L'absence de méthodes industrielles ou commerciales*

**102. Tentative de définition.** Pour rappel, si une personne morale sans but de lucre fiscal ne mobilise pas des méthodes industrielles ou commerciales dans le cadre des opérations de caractère lucratif qu'elle réalise, elle sera soumise à l'impôt des personnes morales. Que vise-t-on par « méthodes industrielles ou commerciales » ? Si les méthodes commerciales désignent parfois la mise en place d'« une organisation capable de dégager un excédent de recettes par rapport aux dépenses<sup>389</sup> », les méthodes industrielles ou commerciales sont ici celles qui sont habituellement utilisées par les entreprises industrielles ou commerciales dans un secteur déterminé<sup>390</sup>. 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<sup>391</sup>, à un exercice de comparaison du fonctionnement d'une entreprise *sociale* et du fonctionnement d'une *autre* entreprise<sup>392</sup>.

**103. Précisions du commentaire administratif.** Le commentaire administratif énumère, à cet effet, quelques exemples de critères d'appréciation : les modalités de publicité ; les méthodes de vente et de distribution utilisées ; la nature des revenus obtenus ; la nature de la clientèle ; le personnel occupé

---

389. J.-M. Gollier et P. Malherbe, *Les sociétés commerciales. Lois des 7 et 13 avril 1995*, Les dossiers du Journal des Tribunaux, De Boeck & Larcier, Bruxelles, 1996, n° 16, p. 15.

390. Voy. Com.I.R., n° 182/10.

391. Pour un cas dans lequel la comparaison n'était pas possible, voy. Civ. Louvain, 21 avril 2017, [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be). Bebat est un organisme de gestion dont l'objectif statutaire est la collecte de piles et accus usagés et la promotion de l'environnement par le recyclage. L'administration fiscale a contesté la déclaration I.P.M. introduite par Bebat en soutenant que cette A.S.B.L. assure l'exploitation d'une entreprise et des opérations de caractère lucratif et qu'elle ne peut pas se prévaloir des 180, 181 et 182 du C.I.R. 1992. Selon le tribunal de première instance de Louvain, il n'est pas question en l'espèce de l'exploitation d'une entreprise commerciale. En effet, l'A.S.B.L. est tenue par un cadre réglementaire strict (notamment des campagnes d'information, un plan de gestion et un plan de mise en œuvre annuel soumis à l'approbation de la société publique de déchets pour la Région flamande). Ceci implique une limitation considérable de son pouvoir d'action autonome. Selon l'administration fiscale, la demanderesse a utilisé des méthodes industrielles et commerciales généralement suivies dans le secteur du recyclage. De l'avis du tribunal, la demanderesse n'est pas considérée comme une société commerciale qui, par définition, utilise des méthodes *ad hoc*. Il s'agit d'une organisation de gestion créée dans le but d'atteindre des objectifs environnementaux spécifiques. L'on devrait procéder à l'exercice de comparaison des méthodes avec des organismes de gestion similaires qui organisent un système collectif pour d'autres flux de déchets (Recupel, Recytyre, Febelauto...). Toutefois, aucune entreprise n'a d'objectifs similaires et ladite comparaison n'est pas possible. Si l'on peut établir un lien entre les méthodes de travail utilisées par Bebat et les critères d'appréciation utilisés par l'administration fiscale pour identifier des méthodes industrielles ou commerciales, ce lien n'est pas préoccupant *in casu* puisque les méthodes déployées pourraient — si la comparaison était effectivement possible — être utilisées par des organismes de gestion en vue de la réalisation d'un but idéal et non commercial.

392. Voy. D. Garabedian et F. Henneaux, *op. cit.*, n°s 5–6, p. 198–201.

et la façon dont les opérations sont financées<sup>393</sup>. Les indices suivants pourraient ainsi attester du fait que l'entité ne met pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales<sup>394</sup> (et entraîner en conséquence l'applicabilité de l'impôt des personnes morales) :

- 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<sup>395</sup> ;

---

393. Voy. Com.I.R., n° 182/11.

394. Voy. E. Gailly, *op. cit.*, n°s 92–97, p. 74–75. Pour des contre-illustrations générales, voy. notamment Gand, 8 décembre 2015, publiée *via Taxwin*, commentée par S. Van Crombrugge : « Impôt des sociétés ou impôt des personnes morales ? », *Le Fiscologue*, n° 1487, 9 septembre 2016, p. 12 ; Civ. Louvain, 14 octobre 2016 commentée par S. Van Crombrugge : « IPM ou I.Soc. : toute ASBL n'est pas Woodstock », *Le Fiscologue*, n° 1513, 17 mars 2017, p. 1, Y. Dewael, « Actualités 2017 en matière d'impôt des sociétés », *Le droit fiscal en Belgique*, édition 2018, Limal, Anthemis, 2018, p. 129–332, spéc. p. 131 et D.-E. Philippe, « ASBL — Impôt des sociétés vs impôt des personnes morales », *op. cit.*

395. Voy. Bruxelles, 23 novembre 2000, *F.J.F.*, n° 2001/77, *J.D.F.*, 2001, p. 279 : l'A.S.B.L. en cause organisait entre autres des consultations juridiques, psychologiques et médicales à des prix inférieurs aux prix pratiqués habituellement et également en fonction des possibilités des bénéficiaires. Aussi, les séances d'information et d'animation étaient gratuites. La Cour d'appel de Bruxelles a également relevé que cette association ne mettait pas en œuvre de méthodes commerciales dès lors que la publicité réalisée était uniquement vouée à faire connaître l'existence du centre et des activités socio-culturelles proposées. Par conséquent, cette A.S.B.L. devait, selon la Cour, rester soumise à l'impôt des personnes morales. Pour une contre-illustration, voy. Gand, 8 décembre 2015 (publiée *via Taxwin*) : une A.S.B.L. gérait un centre de séjour pour jeunes. Toutefois, dans les faits, cette association était organisée comme une entreprise ordinaire. En effet, il n'y a pas de personnel adapté à la vocation de centre pour jeunes. Aussi, les prix sont adaptés selon l'évolution du marché. L'hôtel est situé dans un environnement commercial, entre deux autres établissements HORECA, et présente toutes les apparences d'un établissement ordinaire. Chacun est le bienvenu et aucune qualité de membre n'est exigée pour y accéder. Le bar propose une gamme étendue de boissons (et même une bière de la maison). L'on retrouve cet établissement sur plusieurs sites de réservation en ligne. Un panneau publicitaire a été placé dans une gare. Enfin, l'association a eu recours à des initiatives commerciales, à l'instar de 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'impôt des sociétés. Pour un commentaire, S. Van Crombrugge, « Impôt des sociétés ou impôt des personnes morales ? », *Le Fiscologue*, n° 1487, 9 septembre 2016, p. 12. Voy. aussi Liège, 14 avril 1995, *F.J.F.*, n° 96/64. Une A.S.B.L. assurait la rédaction et la diffusion d'une revue médicale envoyée gratuitement aux médecins généralistes francophones, la rédaction et l'édition de traités ainsi que l'organisation de séminaires, recyclages et formations. La Cour d'appel de Liège a toutefois estimé que l'association se plaçait, par le développement de son activité d'édition et de distribution d'ouvrages contre paiement, dans une situation créant des distorsions de concurrence et il était vain pour la requérante de prétendre dans ces conditions qu'elle n'utilisait pas des méthodes commerciales pour assurer la diffusion de ses produits, car elle organisait des séminaires et recyclages préalables à l'édition des traités et effectuait de la publicité pour ces ouvrages par la diffusion gratuite de sa revue. Pour un commentaire de cet arrêt, S. Van Crombrugge, « IPM ou I.soc. ? »,



- 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<sup>396</sup>; 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<sup>397</sup> et non pas toute personne intéressée et prête à en assumer le coût;

---

*Le Fiscologue*, n° 535, 29 septembre 1995, p. 6-7. Voy. encore Civ. Liège, 4 décembre 2008, R.G. n°s 07/551/A et 07/4696/A, www.monkey.be.

396. Bruxelles, 21 juin 2006, *F.J.F.*, n° 2007/165 : l'A.S.B.L. Magasin 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 C.I.R. 1992). Toutefois, l'A.S.B.L. n'a pas mis en œuvre des méthodes industrielles et commerciales (182, 3°, du C.I.R. 1992) : il n'y avait pas d'espace de vente fixe; la publicité, exceptionnelle, se concentrait sur les motifs pour lesquels l'A.S.B.L. 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'A.S.B.L. se faisait connaître; le prix de vente déterminé de manière à ce que le producteur du tiers-monde reçoive un prix honnête, prix supérieur au prix du marché et qui couvrait 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'A.S.B.L. Magasin du Monde devait être assujettie à l'impôt des personnes morales. Pour un commentaire de cet arrêt, voy. S. Van Crombrugge, « L'ASBL Magasin du Monde non assujettie à l'impôt des sociétés », *Le Fiscologue*, n° 1050, 8 décembre 2006, p. 11-12. Concernant la décision d'instance (Civ. Louvain, 28 novembre 2003.), voy. S. Van Crombrugge, « L'ASBL Magasin du Monde non assujettie à l'impôt des sociétés », *Le Fiscologue*, n° 935, 7 mai 2004, p. 6-7; L. De Meyere, « Wereldwinkel en rechtspersonenbelasting », *T.F.R.*, 2004, n° 258, p. 315-317.
397. Par exemple, une A.S.B.L. qui exploite un domaine de vacances en vue d'y développer le tourisme social. Le public vise les familles avec les jeunes enfants, les retraités ou encore les personnes handicapées. De plus, il y a un recours restreint à la publicité. Enfin, des prix bas sont pratiqués en vue du public. Voy. pour des *illustrations* en jurisprudence : Civ. Hasselt, 24 décembre 2009, (instance) et Gand, 27 septembre 2011, *Courr. Fisc.*, 2011, n° 17, p. 510 appel; les deux décisions ont validé l'assujettissement à l'I.P.M. de l'organisation en cause. Pour une décision dans laquelle le tribunal a conclu à l'applicabilité de l'I.Soc. : Civ. Hasselt, 8 décembre 2004, C. Buysse, « A.S.B.L. exploitant un centre de vacances », *Le Fiscologue*, n° 970, 25 février 2005, p. 10. Pour d'autres *contre-illustrations*, voy. Civ. Liège, 8 février 2005 : une A.S.B.L. s'occupe d'un manège et exerce plusieurs activités dans ce cadre : location de boxes de chevaux, pension complète de chevaux appartenant à des membres et non-membres, leçons d'équitation, stades équestres accessibles à tous et exploitation d'un bar. L'A.S.B.L. fonctionne de manière similaire à tout opérateur du secteur d'exploitation de manèges. Ces activités lucratives ne sont manifestement pas accessoires. Le tribunal de première instance de Liège conclut que, pour cette A.S.B.L., l'impôt des sociétés est de rigueur. Voy. Bruxelles, 24 juin 1999, J. Van Dyck, « Filles aux mœurs légères », *Le Fiscologue*, n° 718, 27 août 1999, p. 11 : une A.S.B.L. avait donné un bâtiment en location à une S.P.R.L. qui y exploitait un bar. La S.P.R.L. ne payait pas un loyer fixe, mais une indemnité mensuelle de 15 % de la recette nette du bar. La Cour d'appel de Bruxelles a conclu que cette indemnité était soumise au

- un très faible prix demandé<sup>398</sup> ou, au contraire, un surpris imposé, mais qui n'est pas destiné à procurer un plus grand rendement financier au vendeur<sup>399</sup> ;
- un financement important sur la base de subsides ou de dons ;
- un nombre massif de bénévoles<sup>400</sup> ou encore le recrutement de personnes dont l'insertion professionnelle est difficile (personnes handicapées, notamment)<sup>401</sup>.

**104. Précisions du commentaire administratif (suite).** La manière avec laquelle il conviendrait d'interpréter chaque critère ne fait pas l'objet de moult commentaires. Les seules directives d'interprétation sont celles-ci : les critères doivent être mobilisés au cas par cas en fonction du secteur concerné ; ces critères doivent être appréciés dans leur ensemble (un seul d'entre eux ne peut donc être déterminant) et l'ensemble des activités de la personne morale doit être pris en considération<sup>402</sup>.

d. *Les opérations économiques accessoires*

**105. Principe.** Pour rappel, si une personne morale sans but de lucre fiscal se cantonne à la réalisation d'opérations économiques accessoires, l'article 182 du C.I.R. 1992 lui réserve l'application de l'impôt des personnes morales. Pour apprécier le caractère accessoire des opérations économiques réalisées, il est prescrit d'adopter un examen au cas par cas en tenant compte

---

risque commercial encouru. De plus, le bar n'était pas uniquement réservé aux membres de l'A.S.B.L., mais il constituait en fait une maison de débauche, où des « dames de petite vertu », inscrites comme membres de l'A.S.B.L., poussaient à la consommation. La Cour a décidé que l'A.S.B.L. était bel et bien assujettie à l'impôt des sociétés. Voy. aussi Gand, 8 décembre 2015, publiée *via Taxwin*, commentée par S. Van Crombrugge, « Impôt des sociétés ou impôt des personnes morales ? », *Le Fiscologue*, n° 1487, 9 septembre 2016, p. 12 ; Mons, 27 septembre 2019, n° 2011/RG/472.

398. Par exemple, on propose un prix plus attractif afin de favoriser l'accessibilité de certaines personnes à des biens ou à des services de qualité. Voy. Bruxelles, 13 janvier 1998, *Fisc. Act.*, n° 1998/11, p. 7 : un centre médical, psychologique et juridique fondé sous la forme d'une A.S.B.L. doit être soumis à l'impôt des personnes morales lorsque les traitements médicaux sont subordonnés au but principal de l'association, dispensés contre une rémunération qui est significativement moindre que les barèmes normaux des honoraires et fixée en fonction des possibilités financières du patient. Voy. aussi Bruxelles, 23 novembre 2000, *F.J.F.*, n° 2001/77, *J.D.F.*, 2001, p. 279 ; Civ. Liège, 25 février 2019, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).
399. Par exemple, la vente de produits à un prix plus élevé que le traditionnel prix de marché en vue d'assurer une juste rémunération des producteurs.
400. Gand, 4 octobre 2011, [www.monkey.be](http://www.monkey.be). Pour un commentaire, voy. S. Van Crombrugge, « ASBL avec café : impôt des personnes morales », *Le Fiscologue*, n° 1273, 25 novembre 2011, p. 7.
401. Voy. E. Gailly, *op. cit.*, n°s 92–97, p. 74–75.
402. Voy. Com.I.R., n° 182/10–11.



de l'ensemble de l'activité sociale désintéressée de la personne morale en cause<sup>403</sup>. Dans cette perspective, si l'on peut « notamment<sup>404</sup> » s'appuyer sur des critères décrits par le commentaire administratif et qui se trouvaient déjà dans les travaux préparatoires de la loi du 3 novembre 1976<sup>405</sup>, en l'occurrence, les critères quantitatifs et le critère de corrélation<sup>406</sup> — dont on pourrait dire qu'il est, par comparaison, d'ordre « qualitatif » —, rien n'empêche de recourir à d'autres critères.

### *Les critères quantitatifs*

**106. Deux catégories de critères quantitatifs.** Deux critères quantitatifs peuvent notamment être pris en considération, à savoir, le nombre de *personnes occupées* (membres effectifs de l'A.S.B.L. et personnel), d'une part, et l'importance des *moyens matériels* mis en œuvre (valeur des investissements ou avoirs affectés<sup>407</sup>), d'autre part<sup>408</sup>. Il faut comparer l'importance de ces moyens matériels<sup>409</sup> et humains<sup>410</sup> affectés à l'activité économique<sup>411</sup> et l'importance de ces mêmes moyens en lien avec l'activité désintéressée<sup>412</sup>; il convient de tenir compte du travail à temps partiel — comptabilisation *pro parte* — et de la mécanisation du travail qui peut réduire fortement la main d'œuvre nécessaire au fonctionnement de l'activité. 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'impôt des sociétés est applicable<sup>413</sup> si l'on ne peut pas invoquer le bénéfice d'une autre disposition pour sortir de son champ d'application.

403. Com.I.R., n° 182/12.

404. Com.I.R., n° 182/12 : « Pour établir si une activité est ou non accessoire, on peut notamment se baser sur les critères suivants : le critère de corrélation et [les critères quantitatifs]. »

405. Voy. *infra*, n° 393.

406. Com.I.R., n° 182/12.

407. E. Gailly, *op. cit.*, n° 100, p. 76.

408. Com.I.R., n° 182/14.

409. Com.I.R., n° 182/16.

410. Com.I.R., n° 182/15.

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

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

413. Com.I.R., n° 182/16. Pour une illustration, voy. Liège, 14 avril 1995, *F.J.F.*, n° 96/64 : une A.S.B.L. 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 A.S.B.L. devait être assujettie à l'impôt des sociétés. Pour des contre-illustrations, voy. Gand, 10 septembre 2002, S. Van Crombrugge, « ASBL et impôt des sociétés – radio libre », *Le Fiscologue*, n° 869, 29 novembre 2002, p. 10 (ASBL A) et Gand, 6 octobre 2004,

**107. Précision quant à la prise en compte des travailleurs relevant d'une démarche thérapeutique.** Une règle particulière est réservée aux thérapies dans le cadre desquelles une mise au travail est prévue : les personnes en réinsertion par le travail ne doivent pas être « comptabilisées » pour effectuer l'exercice de comparaison des moyens humains. Sans une telle mesure, vu que, « dans un milieu thérapeutique, il est logique [...] que les malades soient plus nombreux que les soignants<sup>414</sup> », il serait très difficile de démontrer le caractère accessoire des opérations économiques<sup>415</sup>.

---

S. Van Crombrugge, « Radio locale : ASBL soumise à l'IPM », *Le Fiscologue*, n° 959, 26 novembre 2004, p. 10, *F.J.F.*, n° 2005/227 (ASBL B). Une A.S.B.L. A possédait une licence lui permettant de diffuser des émissions de radio locales en tant qu'institut de radiodiffusion non public. Elle était sur antenne en permanence, durant toute l'année, et proposait de la musique et des informations. Cette activité était mentionnée comme objet social dans ses statuts. Une A.S.B.L. B avait pour objet statutaire la diffusion d'émissions locales proposant aux auditeurs un large éventail d'informations et d'animations, ainsi que des programmes axés sur la formation et la détente, dans l'intention de promouvoir la communication dans la zone desservie par les émissions et de contribuer au développement général de celle-ci. Les deux A.S.B.L. ont reçu des indemnités en contrepartie de la transmission de messages publicitaires pour le compte de tiers. L'administration fiscale avait estimé que ces A.S.B.L. devaient être soumises à l'impôt des sociétés. La diffusion d'émissions radiophoniques ne constitue pas nécessairement en soi une activité devant être considérée comme une exploitation ou une opération à caractère lucratif. En l'espèce, il était manifeste que les activités des A.S.B.L. étaient fondées sur le bénévolat. Les recettes publicitaires étaient particulièrement basses et ne couvraient que partiellement les frais réels relatifs à l'activité statutaire. Les collaborateurs supportaient même personnellement une bonne partie de ces frais de fonctionnement. L'émission de messages publicitaires pour le compte de tiers ne constituait rien d'autre que le fait de mettre un espace publicitaire (*in casu* un temps d'antenne) à la disposition de tiers. Il s'agissait là d'un procédé que d'innombrables associations, telles que des clubs sportifs et des organisations du secteur culturel, utilisent pour s'attirer les ressources nécessaires en vue de déployer leurs activités. En l'espèce, l'émission de messages publicitaires revêtait un caractère très accessoire et visait exclusivement à assurer le financement partiel des dépenses liées à l'activité principale. Par conséquent, ni la réalisation d'émissions radiophoniques, ni la mise à disposition d'espaces publicitaires contre rétribution ne devaient être considérées, dans les deux causes et, en raison de la disqualification opérée par l'article 182, comme des opérations à caractère lucratif. Dans les deux affaires, la Cour d'appel de Gand a décidé que les revenus ne devaient pas être soumis à l'impôt des sociétés.

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

415. Cette prise en compte de la spécificité de certains traitements thérapeutiques par l'administration fiscale — que l'on retrouve dans le commentaire administratif (note [1] au *Com.I.R.*, n° 182/15) — découle vraisemblablement à notre avis de la jurisprudence (dans le même sens, voy. H. Louveaux, *op. cit.*, p. 22; D. Garabedian et F. Henneaux, *op. cit.*, note subpaginale [4], p. 197). En effet, à l'occasion d'un arrêt du 13 mars 1996, la Cour d'appel de Liège a eu à connaître du cas suivant : une A.S.B.L. s'occupait de l'accueil de toxicomanes et proposait à ceux-ci une thérapie par le travail. L'administration a constaté que les activités commerciales ainsi développées ne demeuraient pas dans les limites d'une activité accessoire si l'on se livrait à une comparaison des moyens matériels (véhicules utilitaires) et humains (le nombre important de travailleurs, c'est-à-dire, en l'occurrence, de malades). La Cour d'appel de Liège a rejeté une application mathématique du critère

**108. Quid de la comparaison entre les recettes générées par les différents types d'activités ?** Si les considérations relatives aux recettes recueillies ne doivent pas en principe être déterminantes<sup>416</sup> — puisqu'il s'agit de comparer les *activités déployées* —, il n'en demeure pas moins que la jurisprudence retient parfois le pourcentage des recettes issues des opérations économiques par rapport au *chiffre d'affaires* total pour déterminer si leur caractère accessoire pouvait bel et bien être invoqué<sup>417</sup>.

---

quantitatif dans un tel contexte, en considérant qu'il était absurde de « tirer argument du fait que 'le personnel occupé aux opérations industrielles et commerciales est supérieur en nombre à celui qui est affecté aux tâches de sevrage et de désintoxication' [...] dans la mesure où dans un milieu thérapeutique, il est logique au contraire que les malades soient plus nombreux que les soignants ». Pour un commentaire de cette décision, voy. *Courr. Fisc.*, n° 1996/8, p. 296 (note de R. Van Den Eeckhaut); X. Gérard, *op. cit.*, n° 82, p. 72; H. Louveaux, *op. cit.*, p. 22.

416. E. Gailly, *op. cit.*, n° 100, p. 76. Voy. aussi Gand, 4 octobre 2011, [www.monkey.be](http://www.monkey.be). Pour un commentaire, voy. S. Van Crombrugge, « ASBL avec café : impôt des personnes morales », *Le Fiscologue*, n° 1273, 25 novembre 2011, p. 7.
417. Voy. Civ. Anvers, 7 mars 2001, C. Buysse, « Maison paroissiale », *Le Fiscologue*, n° 796, 20 avril 2001, p. 10 : une A.S.B.L. a pour objet de promouvoir et de soutenir le culte catholique en récoltant des moyens financiers et matériels afin de créer et de soutenir des œuvres paroissiales à caractère religieux, social, etc., ainsi que des groupements de jeunesse, des associations sportives et des établissements d'enseignement catholique. Cette A.S.B.L. disposait notamment d'une maison paroissiale dans laquelle elle exploitait un café et dont elle louait des salles. Il a notamment été constaté aussi que les revenus provenant de l'exploitation du café et de la location des salles représentaient plus de 85 % des ressources totales de l'A.S.B.L. Selon le tribunal, ceci démontrait que l'exploitation du café et la location des salles constituaient l'activité principale de l'association et que l'A.S.B.L., qui recourait de plus à des méthodes commerciales, devait être assujettie à l'impôt des sociétés. Voy. également Anvers, 9 juin 1998, *F.J.F.*, n° 98/250 (une A.S.B.L. réalisait son objet social principalement en mettant à disposition des locaux à titre onéreux à des associations tierces et elle réalisait en outre un chiffre d'affaires important par le biais d'une cafétéria accessible en permanence); Mons, 6 décembre 1979, *J.D.F.*, 1981, p. 193 (une association avait pour but le développement de la vie récréative et des loisirs parmi les travailleurs et leurs familles. Ce but devait être réalisé par le biais de manifestations sportives et culturelles. L'association avait établi à son siège social un débit de boissons où se trouvaient des appareils automatiques de divertissement. Pour justifier son assujettissement à l'impôt des sociétés, la Cour d'appel de Mons a tenu compte du fait que l'association faisait beaucoup d'achats de boissons et retirait d'importantes recettes de l'activité commerciale); Mons, 30 mai 1997, *F.J.F.*, n° 97/224, J. Van Dyck, « ASBL et taverne », *Le Fiscologue*, n° 618, 13 juin 1997, p. 104 (une A.S.B.L. visait à diffuser toutes informations susceptibles d'intéresser et de concerner les habitants de la commune de Pont-à-Celles, ainsi que la promotion de toutes formules d'animations extérieures. Les principales recettes de l'association provenaient de l'exploitation d'un café. La Cour d'appel de Mons, faisant référence à sa jurisprudence de 1979, a décidé que l'importance des achats de boissons et des recettes du café — environ 2 millions de francs par an — ainsi que la localisation de celui-ci au siège social de l'A.S.B.L. prouvaient, d'une part, le caractère lucratif de cette exploitation et, d'autre part, le caractère habituel, continu et principal de cette activité). Voy. encore, plus récemment, Mons, 13 novembre 2015, *F.J.F.*, n° 2016/254, évoqué *supra*, note subpaginale (302) (outre le pourcentage de la

### *Le critère de corrélation*

**109. Un critère d'ordre qualitatif.** Outre les critères quantitatifs, un autre critère permet de démontrer le caractère accessoire d'une activité économique lorsque cette activité est un corollaire nécessaire de l'activité principale désintéressée; c'est en cela que l'on parle alors du critère de corrélation. Ce critère 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*<sup>418</sup>. 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.

**110. Illustrations.** Il y a des cas où 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<sup>419</sup>; la vente de produits venant des pays du Tiers-Monde par une A.S.B.L. et qui tend à sensibiliser la population à la problématique de l'exploitation de petits producteurs<sup>420</sup> ou encore l'édition de publications pour

---

masse salariale par rapport à la masse salariale totale, la Cour d'appel de Mons a également tenu compte du pourcentage du chiffre d'affaires total et a relevé que l'activité économique avait généré un chiffre d'affaires important pour déclarer *in fine* qu'au vu de ces chiffres ladite activité ne constituait pas une activité accessoire).

418. Com.I.R., n° 182/13.

419. Liège, 13 mars 1996, *F.J.F.*, n° 96/148, *J.L.M.B.*, 1996, p. 1440, évoqué *supra*, note subpaginale (415).

420. Bruxelles, 21 juin 2006 : l'A.S.B.L. Magasin du Monde a vendu des produits commerciaux provenant de pays en voie de développement. L'association disposait, pour ce faire, d'un espace commercial ouvrant à des heures fixes. Ses activités, qui généraient des bénéfices, ne pouvaient pas être considérées comme isolées ou exceptionnelles (182, 1°, du C.I.R. 1992). La vente de produits provenant des pays du Tiers-Monde par l'A.S.B.L. Magasin du Monde était un corollaire nécessaire des activités principales désintéressées de l'A.S.B.L., qui tendaient notamment à la mise en place de relations commerciales honnêtes, à l'arrêt de l'exploitation, ainsi qu'à une prise de conscience de cette problématique. Les activités de vente étaient nécessaires pour la sensibilisation, puisque la présentation de ces produits, liée aux explications et aux brochures, permettait une prise de conscience. La Cour a décidé que le critère de « corrélation » était rempli. La Cour a confirmé le jugement du tribunal de première instance de Louvain, rendu trois ans plus tôt : l'A.S.B.L. Magasin du Monde devait être assujettie à l'impôt des personnes morales. Pour un commentaire de cet arrêt, voy. *Courr. Fisc.*, n° 2006/13, p. 638, *T.F.R.*, 2008, n° 334, p. 69–73, *A.F.T.*, n° 2006/12, p. 33–35. Concernant la décision d'instance, voy. Civ. Louvain, 28 novembre 2003, *T.F.R.*, 2004, n° 258, p. 309–317.

faire connaître les objectifs sociaux ou culturels d'une personne morale<sup>421</sup>). Par contre, il est des cas moins évidents (comme la cafétéria d'une A.S.B.L. consacrée à l'apprentissage de l'équitation qui est ouverte à un public plus large que les parents ou accompagnateurs des jeunes apprenants<sup>422</sup>).

*La possibilité de recourir à d'autres critères, en théorie et en pratique*

**111. Précisions de la jurisprudence et de la doctrine.** Outre les critères quantitatifs<sup>423</sup> et de corrélation décrits à titre d'exemples dans le commentaire administratif, d'autres critères peuvent être admis. En pratique, d'autres éléments ou arguments sont retenus par la doctrine et la jurisprudence pour révéler le caractère accessoire ou non d'opérations économiques. Il en va ainsi des *mentions statutaires*, qu'il s'agisse de l'objet social — ce que l'on entend faire — et/ou du but social — ce pour quoi la personne morale est constituée<sup>424</sup>.

---

421. Com.I.R., n° 182/11.

422. Liège, 19 mai 1999, *F.J.F.*, n° 99/258 : selon la Cour d'appel de Liège, l'exploitation d'une cafétéria par une A.S.B.L. 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 A.S.B.L. devait être soumise à l'impôt des personnes morales.

423. Notons que, même au sujet des critères quantitatifs, outre la pratique qui consiste à prendre en considération le pourcentage du chiffre d'affaires total, voire le montant du chiffre d'affaires (voy. *supra*, n° 108), il a été proposé, par exemple, de comparer, la superficie des locaux utilisés pour l'activité dite accessoire par rapport à celle affectée à l'activité principale (E. Gailly, *op. cit.*, n° 100, p. 76).

424. Anvers, 9 janvier 1995, *F.J.F.*, n° 95/86, *Courr. Fisc.*, n° 1995/6, p. 259 : une A.S.B.L. avait pour but d'encourager l'exercice du sport équestre. À côté de ses activités sportives, elle exerçait une activité commerciale consistant dans l'exploitation d'une cafétéria, la location de chevaux de selle, des leçons d'équitation, l'organisation de camps sportifs, etc. Selon la Cour d'appel d'Anvers, ce sont des activités commerciales mais qui ne pouvaient pas être considérées comme des opérations de caractère lucratif, car elles présentaient un caractère réellement accessoire par rapport au but non lucratif principal. La Cour a relevé que les statuts indiquaient clairement que les opérations commerciales effectuées par l'association étaient accessoires à la réalisation de son objet principal. Le fait que les statuts prévoyaient encore que tous les revenus seraient affectés aux activités du club sportif a également été déterminant. Une telle A.S.B.L., d'après la Cour d'appel, ne devait pas être assujettie à l'impôt des sociétés. Pour un commentaire, voy. S. Huysman, « Quid des activités commerciales accessoires d'une ASBL? », *Le Fiscologue*, n° 532, 8 septembre 1995, p. 9; M. Deneff, « De vennootschap met een sociaal oogmerk : algemeen juridisch kader en fiscaal statuut », *op. cit.*, p. 163. Voy. aussi Gand, 22 octobre 1998 : une A.S.B.L. avait pour objet de réaliser des études et de mettre sur pied un centre de documentation dans le but de venir en aide aux A.S.B.L., de les accompagner et de les assister par le développement de leur travail (par exemple, par la tenue de leur comptabilité et d'autres

Aussi, si, selon les critères « officiels », *l'affectation des recettes* issues de l'activité économique accessoire à la réalisation du but principal désintéressé ne suffit pas pour établir son caractère accessoire<sup>425</sup>, plusieurs décisions jurisprudentielles et certains auteurs accordent une grande importance à la question de savoir ce qu'il advient des recettes issues de l'activité économique. Par exemple, le fait que la marge bénéficiaire d'une A.S.B.L. soit en grande partie absorbée par des rétributions accordées aux administrateurs qui fluctuent au rythme des bénéfices engrangés tend à remettre en cause la poursuite d'un but désintéressé<sup>426</sup>, de même qu'une thésaurisation de réserves importantes sans que celle-ci soit justifiée par un impératif de saine gestion<sup>427</sup> (par exemple afin de parer à des dépenses pour réparations

---

tâches administratives). Selon la Cour d'appel de Gand, cette A.S.B.L. devait être soumise à l'impôt des personnes morales notamment en raison du fait que l'association avait, selon ses statuts, un but désintéressé et que son objet social était étranger à toute opération commerciale. Pour un commentaire, voy. *A.F.T.*, 1999, p. 260; X, « Impôt des personnes morales », *Le Fiscologue*, n° 739, 4 février 2000, p. 15, *R.G.F.*, 1999, p. 260.

425. Certaines juridictions ont rejeté cet argument. Voy. par exemple : Liège, 20 septembre 2000, *F.J.F.*, n° 2000/281; Mons, 17 mai 1996, *F.J.F.*, n° 96/200, D. Deschrijver, « Activités de prédication : I.Soc. ou IPM? », *Le Fiscologue*, n° 570, 7 juin 1996, p. 8. Notons encore que dans cet arrêt, la Cour semble postuler que pour être accessoire, l'activité de caractère lucratif doit rencontrer les critères quantitatifs et de corrélation en décidant que « si, sans doute, une opération à caractère lucratif est en principe accessoire de l'activité désintéressée lorsqu'il y a une corrélation étroite avec celle-ci, il n'en va pas de même lorsque les opérations commerciales sont pratiquées de manière permanente et habituelle, même si, en fin de compte, le profit qui en constitue le résultat sert l'objet social désintéressé poursuivi par l'association ».
426. Voy. Liège, 4 mars 2015, *F.J.F.*, n° 2016/80. En l'espèce, pour l'exercice 2004, le résultat s'élevait à 104 130,37 euros dont à déduire les honoraires des membres à concurrence de 50 000 euros et, pour l'exercice 2005, le résultat s'élevait à 173 135,45 euros et les honoraires des membres à 110 000 euros. Voy. aussi Civ. Mons, 7 mai 2003, *F.J.F.*, n° 2004/13, *Courr. Fisc.*, n° 2003/12, p. 469, *Le Fiscologue*, n° 899, 8 août 2003, p. 4 : l'A.S.B.L. Home Saint Jean exploitait une maison de repos et de soins pour personnes âgées. L'association cherchait manifestement à procurer un gain matériel à ses membres, via des intérêts très élevés à ses gestionnaires pour les sommes qu'ils lui avaient été avancées (jusqu'à 23 %) et des loyers très élevés en contrepartie de la jouissance d'immeubles qu'elle n'affectait pas à la réalisation de son objet social. Pour le tribunal de première instance de Mons, cela suffisait pour soumettre l'association à l'impôt des sociétés (pour un commentaire, voy. S. Van Crombrugge, « Maisons de repos : impôt des personnes morales ou I.Soc. », n° 899, 8 août 2003, p. 4). Voy. encore Liège, 27 novembre 2015, *F.J.F.*, n° 2017/19 et Voy. pour une illustration récente Civ. Luxembourg, 30 octobre 2019, [www.monkey.be](http://www.monkey.be) commenté par G. Galéa et L. Kinna dans *Act. Fisc.*, n° 2020/23.
427. Civ. Anvers, 18 mars 2015, *F.J.F.*, n° 2016/222. Pour un commentaire, voy., C. Buysse, « Organisatrice d'un festival musical annuel : I.Soc. ou IPM? », *Le Fiscologue*, n° 1436, 26 juin 2015, p. 12 (décision d'instance) et Anvers, 28 février 2017 (arrêt d'appel), [www.monkey.be](http://www.monkey.be). Pour un commentaire, voy. S. Van Crombrugge, « IPM ou I.Soc. : toute ASBL n'est pas Woodstock » *Le Fiscologue*, n° 1513, 17 mars 2017, p. 1; D.-E. Philippe, « ASBL — Impôt des sociétés vs impôt des personnes morales », *op. cit.* Dans ces deux décisions, il est mis en évidence que, certes, la contribuable attribuait une partie de ses

importantes) ou encore l'absence de preuve d'une affectation des bénéficiaires à la réalisation de l'objectif désintéressé<sup>428</sup>. Dans tous ces cas, les A.S.B.L. ont été soumises à l'impôt des sociétés. En sens contraire, le fait que les revenus d'une cafétéria soient destinés au financement des activités d'un club sportif a, par exemple, été retenu pour justifier son assujettissement à l'impôt des personnes morales<sup>429</sup>. En doctrine, M. Gailly notamment a souligné, en recourant au « critère de destination », qu'il était essentiel de vérifier que les bénéficiaires recueillis grâce aux opérations économiques accessoires « soient réinvestis dans le cadre de l'activité principale désintéressée<sup>430</sup> ».

## 2. Les différents cas d'application de l'article 182 du C.I.R. 1992 : analyse critique

**112. Portée limitée de l'article 182 : exclusion de l'exploitation.** L'étude de l'article 182 du C.I.R. 1992 est de nature à alimenter nombre de commentaires et d'interrogations. Tout d'abord, cette disposition énumère uniquement différents types d'*opérations de caractère lucratif* autorisées. *A contrario*, l'article 182 du C.I.R. 1992 ne pourrait donc pas être invoqué si l'administration fiscale ou, le cas échéant, un juge venait à constater que la personne morale se livre à une exploitation. Il est pourtant bien difficile de saisir ce qui justifie encore aujourd'hui la distinction entre l'exploitation et les opérations de caractère lucratif<sup>431</sup>.

**113. Portée limitée de l'article 182 : exclusion des occupations lucratives.** Aussi, selon le commentaire administratif, la notion d'« opérations de caractère lucratif » recouvre notamment des *occupations lucratives* qui

---

revenus à une A.S.B.L. (dont elle avait été scindée en 2005), mais que ces fonds restaient sur le compte de cette A.S.B.L., étaient en très grande partie thésaurisés et n'étaient donc pas affectés au but poursuivi, la promotion de la vie socioculturelle de Meerhout. Voy. aussi Anvers, 12 mai 2017, *F.J.F.*, n° 2018/106; Anvers, 15 septembre 2020. Pour un commentaire, voy. S. Van Crombrugge, « IPM ou I.Soc. : deux ASBL sur la sellette pour leurs services », *Le Fiscologue*, n° 1680, 4 décembre 2020, p. 9.

428. Anvers, 6 janvier 1987, *F.J.F.*, n° 88/138; Anvers, 25 novembre 2003, C. Buysse, « Le café de l'ASBL », *Le Fiscologue*, n° 921, 30 janvier 2004, p. 11.

429. Anvers, 9 janvier 1995. Pour un commentaire, voy. S. Huysman, « Quid des activités commerciales accessoires d'une ASBL? », *Le Fiscologue*, n° 532, 8 septembre 1995, p. 9, *F.J.F.*, n° 95/86.

430. E. Gailly, *op. cit.*, n° 102, p. 79. Voy. aussi R. Forestini et V. Pierard, « L'assujettissement des ASBL à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés : quels sont les critères déterminants », *C.&F.P.*, 2005, n° 8, p. 267-279, spéc. p. 274 : « Ce critère [de destination] semble, à tort selon nous, boudé par la doctrine. Il serait pourtant susceptible d'aider à justifier nombre d'occupations de nature lucrative, uniquement destinées au financement des activités désintéressées des ASBL. »

431. Voy. *supra*, n° 63 et s.



impliqueraient d'office la poursuite d'un but de lucre<sup>432</sup>. Or, seule une personne morale sans but de lucre fiscal pourrait invoquer l'article 182 (il en va de même pour l'article 181 du reste). Si l'on s'en tient aux définitions du commentaire administratif, l'article 182 devrait dès lors textuellement cibler, en lieu et place des *opérations de caractère lucratif*, les seules occupations de caractère lucratif mais sans but lucratif.

**114. Utilité relative de l'article 182?** L'article 182 du C.I.R. 1992 énumère les quatre types d'opérations autorisées, à savoir différents cas dans lesquels les opérations conduites ne sont pas « considérées comme » des opérations de caractère lucratif en manière telle que la personne morale est soumise à l'impôt des personnes morales. L'on en déduit traditionnellement qu'il s'agit là de « fictions<sup>433</sup> ».

Toutefois, dans certaines hypothèses et *a priori*, il est permis de douter de la nécessité de recourir à pareilles fictions et donc de l'utilité de l'article 182 du C.I.R. 1992. Si l'on se réfère aux précisions du commentaire administratif, pour soumettre une personne morale à l'impôt des sociétés, il faut constater à tout le moins la réalisation d'opérations de caractère lucratif, celles-ci requérant la réunion de deux éléments, une occupation, d'une part, et un caractère lucratif, d'autre part. Or, les opérations isolées ou exceptionnelles, premier type d'opérations autorisées, désignent des « opérations dont la répétition n'est pas suffisamment fréquente pour qu'elles constituent une 'occupation'<sup>434</sup> ». Sans occupation, les conditions d'imposabilité à l'impôt des sociétés ne sont pas réunies et il n'est nul besoin d'une fiction pour arriver à cette conclusion<sup>435</sup>. Le même raisonnement peut d'ailleurs être tenu *mutatis mutandis* pour l'absence de méthodes industrielles ou commerciales<sup>436</sup>.

**115. Pertinence des statuts ou de l'affectation des recettes pour l'appréciation du caractère accessoire d'opérations économiques, voire pour**

432. Cf. Com.I.R., n° 179/11.

433. Voy. notamment : X. Gérard, *op. cit.*, n° 54, p. 61 ; T. Afschrift, « Les a.s.b.l. exerçant une activité économique et le droit fiscal », *op. cit.*, n° 9, p. 449 ; D. Deschrijver, « Hoofdstuk 13. De VZW en het belastingrecht », *op. cit.*, n° 5, p. 576.

434. Com.I.R., n° 182/2.

435. En effet, en vertu de l'article 220, 3°, première partie, du C.I.R. 1992, sont assujetties à l'impôt des personnes morales « les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, 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* ».

436. En effet, selon le commentaire administratif (Com.I.R., n° 179/11), les occupations de caractère lucratif, mais sans but lucratif sont caractérisées par une activité professionnelle permanente comportant, d'une part, la répétition, suffisamment fréquente pour constituer une 'occupation', d'opérations de nature industrielle, commerciale ou agricole et, d'autre part, la mise en œuvre de méthodes industrielles ou commerciales.



**la détermination de l'impôt applicable?** En vertu du système « I.P.M./I.Soc. », pour apprécier s'il y a ou non *exploitation ou opérations de caractère lucratif*, c'est le *contenu des activités* qui importe, indépendamment de la *forme juridique de l'entité en cause* et de la poursuite ou non d'un *but de lucre*<sup>437</sup>. Ce n'est qu'une fois que l'on a conclu à la réunion des conditions d'application de l'impôt des sociétés (et donc de la présence d'une exploitation ou d'opérations de caractère lucratif) que l'on s'attellera à vérifier si certaines personnes morales — « les personnes morales sans but de lucre fiscal<sup>438</sup> » — peuvent en être exclues (et donc soumises à l'impôt des personnes morales) *soit* parce qu'elles agissent principalement ou exclusivement dans un *domaine privilégié*<sup>439</sup>, *soit* parce qu'elles se cantonnent à la réalisation d'*opérations autorisées*<sup>440</sup> (c'est-à-dire à des opérations de caractère lucratif considérées comme des opérations ne revêtant pas ce caractère).

Pour déterminer si l'on a ou non effectivement affaire à une « personne morale sans but de lucre fiscal<sup>441</sup> », les mentions statutaires, la des-

437. Com.I.R., n° 179/12 : la notion « se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif » n'implique pas nécessairement la poursuite d'un but de lucre : il ne faut plus que la société cherche à procurer — directement ou indirectement — à ses actionnaires ou associés, un gain matériel — immédiat ou différé ; il suffit qu'elle se livre à une activité professionnelle permanente, qui est productive de bénéfices ou profits.

438. Voy. *supra*, n° 69.

439. Voy. *supra*, n° 70 et s.

440. Voy. *supra*, n° 96 et s.

441. Ceci est, à notre avis, particulièrement bien illustré dans l'affaire suivante : une A.S.B.L. a été constituée par une artiste, son époux et un autre membre de sa famille. Cette association a déclaré avoir pour but « la réalisation, la production et la diffusion de toute œuvre artistique ou culturelle ». Dans les faits, elle avait pour seule activité la perception des recettes de l'artiste et l'affectation de ces revenus au paiement de son salaire et d'un loyer pour l'utilisation de sa habitation. Le tribunal de première instance de Namur relève que l'artiste a eu la « maladresse » de faire partie des associés fondateurs et effectifs de l'association, en manière telle que cette A.S.B.L. violait l'article 1<sup>er</sup>, al. 3, de la loi du 27 juin 1921 en vertu duquel une A.S.B.L. ne peut pas chercher à procurer à ses membres un gain matériel. Du reste, par le travail de l'artiste, l'A.S.B.L. se livrait à une « activité lucrative systématique, de nature professionnelle ». Cette A.S.B.L. devait être soumise à l'impôt de sociétés (Civ. Namur, 23 mars 2011, *Courr. Fisc.*, n° 2011/11, p. 363). L'on a pu écrire, au sujet de ce jugement, que le tribunal s'était rallié à une thèse qui considère que si une A.S.B.L. vise à procurer un gain matériel à l'un de ses membres, elle doit, *par ce fait même*, être soumise à l'impôt des sociétés (voy. la note de A. Kiekens dans le *Courr. Fisc.*, n° 2011/11, p. 363). Il nous semble, au contraire, que la seule application des règles de droit fiscal a pu ici conduire le juge à trancher dans le sens de l'applicabilité de l'impôt des sociétés : l'A.S.B.L. (personne morale résidant en Belgique) s'est livrée à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif — par la réalisation d'une « activité lucrative systématique, de nature professionnelle ». Du reste, il n'était pas possible pour cette association qui procurait un gain matériel à l'un de ses membres de revendiquer le statut de « personne morale sans but de lucre fiscal » et donc d'invoquer le bénéfice des articles 181 et 182 du C.I.R. 1992. L'impôt des sociétés devait être appliqué.

mination des recettes d'activités ou encore celle du boni de liquidation<sup>442</sup> de l'organisation, sont des critères nécessaires même si, de ce point de vue, les mentions statutaires ne sont pas suffisantes. Or, ces arguments sont parfois mobilisés *en aval* de l'examen de l'absence de but de lucre fiscal quand il s'agit de vérifier le caractère accessoire des opérations économiques<sup>443</sup>. Ces arguments sont même parfois retenus *en amont* dudit examen pour déterminer *per se* l'impôt applicable à la personne morale. Outre les illustrations déjà évoquées, soulignons, à cet égard, cet extrait d'un arrêt de la Cour d'appel de Liège de 2005 selon lequel « 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<sup>444</sup> » ou l'extrait de la circulaire administrative du 19 septembre 1977 — destinée à commenter la loi du 3 novembre 1976 qui a mis en place le système « I.P.M./I.Soc. » — qui précise que, « lorsqu'une A.S.B.L. procure

442. Pour des illustrations, voy. notamment Anvers, 25 novembre 1991, *F.J.F.*, n° 92/50 et Bruxelles, 14 février 1992, *Courr. Fisc.*, n° 1992/8, p. 241. Dans ces deux affaires, le fait que l'avoir social de l'association, en cas de répartition, ne profitait ni aux membres de l'organisation ni à des tiers ou encore à d'autres associations ou organisations ne poursuivant pas un but désintéressé ou d'intérêt général a été retenu pour apprécier l'absence de but de lucre. Pour un commentaire, voy. X. Gérard, *op. cit.*, n°s 103 et 104, p. 80.

443. Voy. *supra*, n° 111.

444. Liège, 2 novembre 2005, *F.J.F.*, n° 2006/72 citant *Doc. parl.*, Chambre, 1975–1976, n° 879/1, p. 16. Une A.S.B.L. organisait des activités cyclistes. Pour soutenir ses activités, l'A.S.B.L. avait repris une taverne qu'elle avait exploitée pendant onze ans, jusqu'au moment où l'association a cessé ses activités. Le tribunal de première instance de Liège a souligné la complémentarité entre l'activité lucrative et l'activité principale visant à la promotion de la pratique du sport cycliste : si la pratique de ce sport ne nécessitait pas d'installation spécifique, elle a été facilitée par l'existence d'un lieu de réunion et de rendez-vous où les activités pouvaient prendre leur départ et où les membres pouvaient se retrouver. L'A.S.B.L. devait donc être assujettie à l'impôt des personnes morales (Civ. Liège, 1<sup>er</sup> avril 2004, P. Lauwers, « ASBL et impôt des sociétés », *Le Fiscologue*, n° 1011, 27 janvier 2006, p. 12–13, *F.J.F.*, n° 2005/98). Ce jugement a fait l'objet d'un recours. Le 2 novembre 2005, la Cour d'appel de Liège a décidé que le club cycliste devait être assujetti à l'impôt des sociétés. 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 affecté 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 » (*Doc. parl.*, Chambre, 1975–1976, n° 879/1, p. 16). En l'espèce, la Cour a constaté que l'association avait manqué de rapporter la preuve de l'affectation de tous ses bénéfices 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 « I.P.M./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. Concernant l'évolution historique, voy. *infra*, n° 346 et s.

à un ou plusieurs de ses membres un gain matériel, autre qu'une rémunération normale ou des honoraires normaux qui rétribuent des prestations fournies, *ce manquement au statut légal des a.s.b.l. doit être considéré comme un critère normalement suffisant pour les soumettre à l'I.soc.*<sup>445</sup> [...] »<sup>446</sup>.

En synthèse, si les mentions statutaires et la destination du surplus<sup>447</sup> de la personne morale ont leur importance dans le système « I.P.M./I.Soc. » (pour apprécier l'absence de but de lucre fiscal), la place qui leur est accordée en pratique (pour apprécier le caractère accessoire d'opérations économiques, voire pour déterminer l'impôt applicable) est, compte tenu dudit système, assez déconcertante.

### Conclusions de la section 1

**116. Synthèse.** Nous l'avons écrit, il convient souvent de départager l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales<sup>448</sup>. Sur la base de l'exposé des champs d'application respectifs de ces impôts concurrents, les grandes lignes d'un « raisonnement par étapes » peuvent être dégagées même si, en pratique, l'analyse circonstanciée des faits demeure essentielle et en dépit du fait que les divergences d'interprétation ne manquent pas<sup>449</sup>. Si l'on considère pour hypothèse de départ que le contribuable dont on cherche à déterminer le sort fiscal est une personne morale résidant fiscalement en Belgique, le raisonnement à appliquer se décline tout au plus en trois étapes.

1. la personne morale se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif<sup>450</sup> ? ;
2. si tel est bien le cas, la « personne morale sans but de lucre fiscal » agit-elle principalement ou exclusivement dans un *domaine privilégié* (art. 181 du C.I.R. 1992) ? ;
3. sinon, la « personne morale sans but de lucre fiscal » se cantonne-t-elle à la réalisation d'*opérations autorisées* (art. 182 du C.I.R. 1992) c'est-à-dire d'*opérations isolées ou exceptionnelles*, d'*opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire*, d'*opérations ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales* ou d'*opérations économiques accessoires* ?

---

445. Nous soulignons.

446. Circulaire du 19 septembre 1977, *op. cit.*, n° 90.

447. C'est-à-dire du profit au sens économique. À ce sujet, voy. *infra*, n° 219.

448. Voy. *supra*, n° 40 et s.

449. Voy. à ce sujet, concernant la jurisprudence relative au secteur HORECA, S. Garroy, « La fiscalité des A.S.B.L. et la fiscalité directe : questions spéciales », *op. cit.*, p. 315-319.

450. Voy. Com.I.R., n° 179/12.

## SECTION 2. LES ENTREPRISES SOCIALES ET LE PROCESSUS DE DÉTERMINATION DE L'IMPÔT SUR LES REVENUS APPLICABLE

**117. Le « raisonnement par étapes » et les entreprises sociales.** Une entreprise sociale belge, telle que définie dans nos prolégomènes, est soumise alternativement à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés. En dehors de l'hypothèse du *Tax Shelter artistique*, l'impôt applicable sera déterminé par le biais du « raisonnement par étapes » prédécrit. Dans ce cadre, la forme juridique revêtue par l'entreprise sociale n'est pas neutre puisque les personnes morales qui poursuivent un but de lucre fiscal n'ont pas accès aux portes de sortie prévues par les articles 181 (*domaines privilégiés*) et 182 (*opérations autorisées*) du C.I.R 1992. Pour elles, il est uniquement question de déterminer si l'entreprise se livre ou non à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Il convient dès lors de distinguer parmi les entreprises sociales étudiées les personnes morales *sans* but de lucre fiscal et les *autres* personnes morales (sous-section 1). Qu'elle soit animée ou non d'un but de lucre fiscal, pour que l'impôt des sociétés puisse s'appliquer, il faut apprécier si l'entreprise sociale se livre bel et bien à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, ce qui implique en principe de vérifier l'exercice d'une activité professionnelle permanente susceptible de produire des bénéfices ou des profits. Nous verrons toutefois qu'en pratique cette condition peut être considérée comme remplie sans même avoir égard aux activités menées par l'entreprise : l'administration fiscale soutient en effet que l'éventualité d'une distribution de dividendes est inhérente au fait de se livrer à des opérations de caractère lucratif (sous-section 2).

### Sous-section 1. *La nécessaire classification des entreprises sociales selon leur finalité et l'impact de cette classification sur l'application du « raisonnement par étapes »*

**118. Distinction entre les personnes morales *sans* ou *avec* but de lucre fiscal.** Parmi les quatre types d'entreprises sociales retenus (la société coopérative agréée<sup>451</sup>, l'A.S.B.L., la fondation privée et la variante de la société à finalité sociale), il faut distinguer les personnes morales sans but de lucre fiscal (I) et les personnes morales à but de lucre fiscal (II). À cette fin, il convient de garder à l'esprit qu'une personne morale ne poursuit pas un but de lucre fiscal lorsqu'elle s'abstient de procéder à des versements non obligatoires, sans contrepartie ou sans contrepartie équivalente, de dividendes ou

---

451. Une société coopérative bénéficiant dudit agrément peut en outre adopter la variante « à finalité sociale ».

d'autres ressources à ses membres, associés ou fondateurs au cours de sa vie, mais également lors de sa dissolution<sup>452</sup>. Cette classification une fois opérée, il devient alors possible de décrire le raisonnement à suivre selon le profil de l'entreprise contribuable (III).

### I. *Les personnes morales sans but de lucre fiscal*

**119. Le cas des A.S.B.L. et fondations privées.** Si elles respectent effectivement le prescrit légal, l'A.S.B.L. et la *fondation privée* peuvent valablement être qualifiées de « personnes morales sans but de lucre fiscal ».

L'A.S.B.L. est une association qui, notamment, « ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel<sup>453</sup> ». Aussi, la destination du patrimoine de l'A.S.B.L. en cas de dissolution doit obligatoirement figurer dans les statuts et le boni de liquidation doit être affecté à une fin désintéressée<sup>454</sup>.

La fondation privée est également une personne morale qui, en l'absence de membres, « ne peut procurer un gain matériel ni à ses fondateurs ni à ses administrateurs<sup>455</sup> ». À l'instar de l'A.S.B.L., la destination du patrimoine de la fondation en cas de dissolution est une mention minimale des statuts et le boni de liquidation doit être affecté à une fin désintéressée. La loi précise toutefois que « les statuts peuvent prévoir que lorsque le but désintéressé de la fondation est réalisé, le fondateur ou ses ayants droit pourront reprendre une somme égale à la valeur des biens ou les biens mêmes que le fondateur a affectés à la réalisation de ce but<sup>456</sup> ».

**120. Le cas des S.F.S.** La S.F.S. est une variante qui peut, sous conditions, se greffer sur certaines sociétés à forme commerciale reprises à l'actuel article 2, § 2, du Code des sociétés<sup>457</sup>. Seules certaines *sociétés à finalité sociale*, les « S.F.S. à l'état pur », peuvent être qualifiées de « personnes morales sans but de lucre fiscal ».

---

452. Voy. *supra*, n° 69.

453. Art. 1<sup>er</sup>, al. 3, de la loi sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes du 27 juin 1921.

454. Art. 2, al. 1<sup>er</sup>, 9<sup>o</sup>, de la loi sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes du 27 juin 1921.

455. Voy. *infra*, n° 459 et s.; art. 27, al. 3, de la loi sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes du 27 juin 1921.

456. Art. 28, 6<sup>o</sup>, de la loi sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes du 27 juin 1921.

457. Voy. *infra*, n° 416.

Une société à finalité sociale peut licitement accorder un *bénéfice patrimonial direct plafonné* à 6 % à ses associés<sup>458</sup>. Une société à finalité sociale peut tout aussi bien décider de n'accorder *aucun bénéfice patrimonial direct* à ses associés<sup>459</sup>. Les statuts doivent prévoir qu'au stade de la liquidation, après apurement du passif et remboursement de leur mise aux associés, l'éventuel surplus de liquidation doit recevoir une affectation qui se rapproche le plus possible du but social de la société<sup>460</sup>. Seule la société à finalité sociale qui s'abstient d'accorder un bénéfice patrimonial direct à ses membres peut *a priori* prétendre au statut de « personne morale sans but lucratif ». Toutefois, selon une position administrative constante<sup>461</sup>, il faut, en outre, impérativement que les statuts de cette société contiennent une interdiction de distribution de dividendes<sup>462</sup>. *In fine*, seule la société à finalité sociale dont les statuts excluent la distribution de dividendes *et* qui respecte

- 
458. Les statuts d'une société à finalité sociale stipulent, lorsque la société procure aux associés un bénéfice patrimonial direct limité, que le bénéfice distribué à ceux-ci ne peut dépasser 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, appliqué au montant effectivement libéré des parts ou actions (art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, du C. Soc.). Ce taux s'élève à 6% (art. 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, de l'A.R. du 8 janvier 1962).
459. Les statuts d'une société à finalité sociale stipulent que « les associés ne recherchent qu'un bénéfice patrimonial limité ou *aucun bénéfice patrimonial* » (art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> du Code des sociétés).
460. Art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 9<sup>o</sup>, du C. Soc.
461. Comme cela été rappelé par le ministre des Finances. Voy. la réponse à la question parlementaire n° 271 du 30 mars 2015 posée par M. Vercamer, Chambre, 2014–2015, *Bulletin des Questions et des Réponses*, 6 juillet 2015, n° 32, p. 209.
462. Réponse à la question parlementaire n° 374 du 1<sup>er</sup> avril 1996 posée par M. Canon, Chambre, 1995–1996, *Bulletin des Questions et des Réponses*, 17 juin 1996, n° 38, p. 4931; C. Vanderkerken, « Sociétés à finalité sociale : en principe soumise à l'ISoc. », *Le Fiscologue*, n° 572, 21 juin 1996, p. 1; avis du Ministère des Finances, M.B., 13 juillet 1996 (pour un commentaire, voy. « SFS : statut fiscal », *Le Fiscologue*, n° 578, 23 août 1996, p. 12); réponse à la question parlementaire n° 1518 du 21 octobre 1998 posée par M. Vanvelthoven, Chambre, 1998–1999, *Bulletin des Questions et des Réponses*, 8 février 1999, n° 162, p. 21829. Voy. les décisions anticipées du 7 octobre 2008 (no 800.248) et du 7 avril 2009 (no 900.036), G.Vanden Abeele, « Commission du ruling et société à finalité sociale », *Le Fiscologue*, n° 1173, 18 septembre 2009, p. 3 et s.; S. Orban, *op. cit.*, p. 549–556. Voy. encore circulaire du 4 avril 2016, *op. cit.*, n° 15 : « Dès lors, quand il ressort de l'analyse des statuts d'une société qu'elle n'a pas été constituée en vue de l'exercice d'une activité professionnelle lucrative et quand il s'avère qu'en réalité elle ne se livre pas à des opérations de caractère lucratif, cette société n'est pas assujettie à l'ISoc. Cette société est par contre assujettie à l'ISoc, 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. »

effectivement cette interdiction — que nous appellerons donc « S.F.S. à l'état pur<sup>463</sup> » — peut être qualifiée de « personne morale sans but de lucre fiscal ».

**121. Le cas des sociétés assimilées aux S.F.S. à l'état pur.** Une société, qui n'a pas le caractère de société à finalité sociale, dont les statuts prévoient expressément l'interdiction d'une distribution de dividende et une affectation *ad hoc* du boni de liquidation — une « société assimilée » — peut également, à notre avis, être qualifiée de personne morale sans but lucratif.

L'administration s'est d'ailleurs déjà prononcée sur la question, à l'occasion de la réforme du statut fiscal des intercommunales<sup>464</sup>. Depuis cette réforme, et sauf exception, il convient désormais de déterminer l'impôt sur les revenus auquel une intercommunale est soumise par le biais du « raisonnement par étapes<sup>465</sup> ». Or, en Région wallonne, une intercommunale adopte nécessairement une forme sociétaire (société anonyme ou société coopérative)<sup>466</sup>. De plus, une intercommunale ne peut pas adopter la variante à finalité sociale compte tenu du fait qu'une intercommunale a pour but principal de procurer aux associés un bénéfice patrimonial indirect, ce qui est proscrit pour une société à finalité sociale<sup>467</sup>. Dans différents *rulings*, le

463. M. Coipel nomme dans plusieurs contributions « S.F.S. à l'état pur » les S.F.S. qui n'accordent aucun bénéfice patrimonial à leurs membres (M. Coipel, « Les sociétés à finalité sociale : innovation, révolution ou illusion », in Syneco [dir.], *ASBL et société à finalité sociale — Quelques aspects juridiques et économiques*, Gand, Mys & Breesch, 1996, p. 49–59, spéc. p. 53; M. Coipel, « Les sociétés à finalité sociale : des sociétés commerciales presque comme les autres », *Non Marchand*, n° 8, Bruxelles, De Boeck Université, p. 9–22, spéc. p. 16).

464. Voy. *supra*, n° 82.

465. Voy. *supra*, n° 116.

466. La loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales permet à une intercommunale d'adopter la forme juridique d'une société anonyme, d'une société coopérative ou encore d'une association sans but lucratif (art. 5 de la loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales, *M.B.*, 26 juin 1987). Toutefois, depuis la loi spéciale de réformes institutionnelles, les Régions sont compétentes pour régir l'organisation des intercommunales (art. 162, dernier al., et 39 de la Constitution; art. 6, § 1<sup>er</sup>, VIII, 8<sup>o</sup>, de la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980, *M.B.*, 15 août 1980). En Région wallonne, il n'est plus possible de constituer une A.S.B.L. intercommunale depuis l'entrée en vigueur d'un décret du 26 avril 2012 (*M.B.*, 14 mai 2012).

467. Voy. *infra*, n° 424. Selon l'article 661, 2<sup>o</sup> du Code des sociétés, les statuts d'une société à finalité sociale « définissent de façon précise le but social auquel sont consacrées les activités visées dans leur objet social et n'assignent pas pour but principal à la société de procurer aux associés un bénéfice patrimonial indirect ». Les travaux préparatoires de la loi du 13 avril 1995 relevaient dès lors que « les intercommunales qui sont principalement destinées, par l'exercice commun de certaines activités, à réaliser des économies ne peuvent pas dès lors être des sociétés à finalité sociale. Le même raisonnement s'applique aussi au fait de pouvoir ou non devenir associé d'une société à finalité sociale » (*Doc. parl.*, Chambre, 1994–1995, n° 1005/25, p. 15). Voy. aussi *Doc. parl.*, Chambre, 2014–2015, n° 864/1, p. 8. Voy. à ce sujet : S. Garroy, « L'impôt des personnes morales : un impôt



S.D.A. a eu toutefois l'occasion de préciser que les sociétés intercommunales — qui ne sont pas, par hypothèse, des sociétés à finalité sociale — dont les statuts excluent la distribution de dividendes *et* prévoient, en cas de liquidation, l'affectation du patrimoine de l'intercommunale à toute autre intercommunale, association de communes ou communes actives dans le même secteur pouvaient être reconnues en tant que personnes morales sans but de lucre fiscal<sup>468</sup>. Toutefois, le contexte des intercommunales est particulier. En effet, dans ses nombreux *rulings* relatifs à l'assujettissement des intercommunales, le S.D.A. se réfère aux statuts pour apprécier la faculté de distribution de dividendes ainsi que l'affectation du boni de liquidation, sans prêter attention à la forme juridique de l'intercommunale. Par ailleurs, le Code des sociétés apparaît comme supplétif par rapport à la législation spéciale que constitue le Code de la démocratie locale et de la décentralisation pour les intercommunales<sup>469</sup>.

Sorti du contexte de la réforme des intercommunales, il semble permis de conclure qu'une entreprise sociale opérant sous la forme d'une société coopérative agréée, même si elle n'a pas adopté la variante à finalité sociale, pourrait être qualifiée de personne morale sans but de lucre fiscal pour autant qu'elle respecte *mutatis mutandis* les conditions fixées par l'administration fiscale pour qu'une S.F.S. puisse être qualifiée comme telle (mentions statutaires relatives à l'interdiction de distribution de dividendes, d'une part, et à l'affectation *ad hoc* du boni de liquidation, d'autre part). Une société coopérative autre qu'à finalité sociale pourrait donc, moyennant ces conditions, être *assimilée*<sup>470</sup> à une « S.F.S. à l'état pur<sup>471</sup> ».

**122. L'application d'un dispositif mis en place pour la « S.F.S. à l'état pur » à d'autres sociétés — appréciation critique.** En 1996, l'administration fiscale a défini un critère opérationnel pour vérifier l'absence de but de lucre fiscal dans le chef d'une société à finalité sociale : l'interdiction

---

méconnu à (re)découvrir. Actualité, champ d'application et enjeux », *Bulletin juridique & social*, n° 540, avril 2015, p. 7–10.

468. Pour différentes illustrations, voy. notamment décision n° 2015.595 du 22 décembre 2015, décision n° 2015.749 du 1<sup>er</sup> mars 2016 et décision n° 2015.648 du 16 février 2016, n° 142 (non publiée). Sur cette thématique, voy. M. De Munter, « Intercommunales : quand s'applique l'IPM encore ? », *Le Fiscologue*, n° 1460, 22 janvier 2016, p. 8.

469. Voy. notamment décision n° 2016.249 du 14 juin 2016 et décision n° 2019.0982 du 10 octobre 2019.

470. Nous désignons par « société assimilée » une société autre qu'à finalité sociale mais qui, comme une « S.F.S. à l'état pur », prévoit dans ses statuts une clause d'interdiction de dividendes, et qui, tel que l'impose le régime légal associé aux S.F.S., prévoit une clause relative à l'affectation *ad hoc* du boni de liquidation.

471. Il s'agit des sociétés à finalité sociale dont les statuts excluent la distribution de dividendes et qui s'abstiennent effectivement de procéder à une telle distribution; nous y reviendrons.



statutaire de distribution de dividendes. Ce dispositif ainsi que la mention statutaire relative à l'affectation *ad hoc* du boni de liquidation sont utilisés pour les sociétés autres qu'à finalité sociale. Toutefois, ce faisant, l'administration fiscale a réduit la question du but non lucratif de la personne morale à celle de l'absence d'intérêt patrimonial des associés qu'elle envisage sous les angles de la distribution de dividendes et de l'affectation du boni de liquidation alors que d'autres voies permettent à un associé de retirer un avantage patrimonial<sup>472</sup>, par le biais d'une attribution indirecte d'avantages patrimoniaux (comme une rémunération excessive d'un administrateur). Si les conditions prévues sont nécessaires pour vérifier l'absence de but de lucre fiscal, l'on peut douter du fait qu'elles soient suffisantes. Toutefois, même si la position administrative se concentre sur l'affectation directe et différée des ressources, le cadre légal des sociétés à finalité sociale permet toutefois, nous le verrons, un certain contrôle de l'affectation indirecte (comme la rédaction d'un rapport spécial sur la manière dont la société veille à réaliser son but)<sup>473</sup>.

Le cadre légal des sociétés à finalité sociale peut suppléer une position administrative centrée sur l'affectation directe et différée du surplus. Il n'en va toutefois pas de même pour les sociétés autres qu'à finalité sociale.

**123. Synthèse.** En guise de synthèse, une A.S.B.L., une fondation privée, une « S.F.S. à l'état pur » et une « société assimilée » peuvent donc être considérées comme des personnes morales sans but de lucre fiscal.

## II. Les personnes morales à but de lucre fiscal

**124. Le cas des sociétés autres que « S.F.S. à l'état pur » ou « sociétés assimilées ».** Les autres personnes morales regroupent les sociétés — par exemple les sociétés coopératives — (à finalité sociale ou non) qui distribuent un dividende, même minime, à leurs membres. Il en va de même pour ces sociétés (à finalité sociale ou non) si leurs statuts ne proscrivent pas une telle distribution ou ne prévoient pas une affectation *ad hoc* du boni de liquidation. Celles-ci sont nécessairement considérées comme animées d'un but de lucre fiscal dans le processus de départage de l'impôt des personnes morales et de l'impôt des sociétés.

---

472. Voy. M. De Wolf, « Fiscalité du non-marchand : l'application des impôts sur les revenus aux A.S.B.L. et aux S.F.S. », in M. Wolf (dir.), *Études fiscales 1998 — avec commentaire détaillé des principales réformes intervenues de juillet 1995 à décembre 1997*, p. 517-527, spéc. p. 519.

473. Voy. *infra*, n° 425 et s.

### III. *L'impact de la classification sur l'application du « raisonnement par étapes »*

**125. Rappel du « raisonnement par étapes ».** Le « raisonnement par étapes » permet de déterminer l'impôt applicable, tantôt l'impôt des sociétés, tantôt l'impôt des personnes morales. Il faut d'abord vérifier si la personne morale se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif; il s'agit d'une question de fait, à examiner au cas par cas selon les éléments spécifiques de la situation en cause. Si cette condition est rencontrée, l'impôt des sociétés doit être appliqué sauf, pour les personnes morales sans but de lucre fiscal, s'il peut être fait application de l'article 181 (l'entreprise sociale exerce ses activités exclusivement ou principalement dans des *domaines privilégiés*) ou de l'article 182 (l'entreprise sociale réalise des *opérations autorisées*) du C.I.R. 1992, auxquels cas l'impôt des personnes morales est d'application.

**126. Premier cas de figure : les entreprises sociales personnes morales à but de lucre fiscal.** 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 C.I.R. 1992. En pareille situation, le raisonnement *par étapes* n'a plus lieu d'être : pour départager l'impôt des sociétés de l'impôt des personnes morales, 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'impôt des sociétés est d'application sans aucune possibilité de dérogation.

**127. Second cas de figure : les entreprises sociales personnes morales sans but de lucre fiscal.** Si une entreprise sociale peut être identifiée comme une personne morale sans but de lucre fiscal et si elle se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, il faudra vérifier si elle peut emprunter une porte de sortie de l'impôt des sociétés et, le cas échéant, faire application des articles 181 et 182. S'agissant de la seconde porte de sortie (*opérations autorisées*), si l'on s'en tient au texte de la loi<sup>474</sup>, il faudrait procéder à une nouvelle distinction entre les entreprises qui se livrent à une *exploitation* et celles qui réalisent des *opérations de caractère lucratif*. En effet, l'article 182 énumère des *opérations* de caractère lucratif autorisées; il n'est pas *a priori* possible d'invoquer l'exercice d'une exploitation.

---

474. Voy. nos remarques formulées *supra*, n° 64.

## Sous-section 2. *Le processus de détermination en pratique par l'évocation des contours de la notion d'exploitation et d'opérations de caractère lucratif*

**128. Critère de détermination de l'impôt applicable : se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.** Pour connaître l'impôt applicable à une entreprise sociale, déterminer si elle se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif est la *première question* à laquelle il convient de répondre. C'est même la *seule question* qui compte si l'entreprise sociale est par ailleurs animée d'un but de lucre fiscal<sup>475</sup>. L'on pourrait se demander si une société autre qu'une « S.F.S. à l'état pur » ou qu'une « société assimilée » n'est pas censée se livrer nécessairement à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif<sup>476</sup> en manière telle que l'impôt des sociétés lui serait donc d'office associé.

À cette question, le commentaire administratif apporte une fois de plus une réponse assez obscure : il y est souligné que les sociétés commerciales belges (dont les sociétés coopératives) sont en principe constituées pour exercer une activité lucrative<sup>477</sup> ; l'on indique même, sans autre précision, que « les coopératives de consommation, comme les autres sociétés coopératives, sont soumises à l'I.Soc.<sup>478</sup> ». Toutefois, l'on y prévoit aussi que la société qui ne se livre pas à une exploitation ou des opérations de caractère lucratif ne doit pas être assujettie à l'impôt des sociétés<sup>479</sup>.

Concernant les contours de la notion d'exploitation et d'opérations de caractère lucratif, il a déjà été observé qu'il suffisait, mais qu'il convenait que l'entreprise sociale mette en œuvre une « activité professionnelle

---

475. Voy. *supra*, n° 116.

476. Voy. X. Gérard et R. Hendricé, « L'impôt des personnes morales applicable aux sociétés? », *R.G.F.*, n° 2006/2, p. 21–28; H. Louveaux, *op. cit.*, p. 15–16; X. Gérard, *op. cit.*, p. 95–103.

477. Com.I.R., n° 179/16 : « Les sociétés commerciales belges (SA, SCA, SNC, SCS, SPRL, SC et SCRIS) sont, en principe, constituées pour exercer une activité lucrative. En règle générale, elles se livrent donc effectivement soit à une exploitation industrielle, commerciale ou agricole quelconque, soit à une occupation lucrative, soit aux deux à la fois, et tous les bénéfices et profits généralement quelconques qu'elles réalisent doivent être considérés comme résultant de cette activité ».

478. Com.I.R., n° 189/2.

479. Com.I.R., n° 179/18 : « Quand il ressort de l'analyse des statuts d'une société de droit belge qu'elle n'a pas été constituée en vue de l'exercice d'une activité professionnelle lucrative ('exploitation industrielle, commerciale ou agricole' ou 'occupation lucrative') et quand il s'avère qu'en réalité elle ne se livre pas à des opérations de caractère lucratif au sens de ce qui est prévu au 179/11 ci-avant, cette société n'est pas assujettie à l'ISoc. (cette société est, dans cette éventualité, assujettie à l'IPM, en vertu de l'art. 220, CIR 92). »

permanente productive de bénéfices ou profits<sup>480</sup> ». Ainsi, si une société coopérative a pour *unique objet* d'acquérir un immeuble pour le louer à prix coûtant à ses propres associés<sup>481</sup>, cette société permettra à ceux-ci de faire une économie (bénéfice patrimonial indirect<sup>482</sup>), mais elle s'empêchera, vu le prix coûtant proposé, de *dégager des recettes*. Sur cette seule base, l'on ne pourrait donc pas, à notre avis, conclure que cette société coopérative se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif<sup>483</sup>. Quelques illustrations pratiques peuvent toutefois conduire à appréhender les choses sous un nouveau jour. Il a ainsi été reconnu que l'*activité de gestion de patrimoine* pouvait conduire à un assujettissement à l'impôt des sociétés (I) de même que la simple *possibilité de distribuer un dividende* qui, si elle en dit un peu sur la *finalité* poursuivie par la société, n'entretient aucun lien avec l'*activité* qu'elle mène (II).

### I. *La gestion de patrimoine par la société implique-t-elle l'assujettissement à l'impôt des sociétés ?*

#### 129. **Distinction à faire entre deux types de gestion de patrimoine.**

La gestion de patrimoine entraîne-t-elle l'assujettissement à l'impôt des sociétés ? L'on peut distinguer la gestion par la société de *son patrimoine propre* (A) et la gestion du *patrimoine d'autrui* (B).

##### A. *La gestion du patrimoine social*

130. **Sociétés patrimoniales : quel régime ?** Selon certaines décisions de justice<sup>484</sup> et selon certains auteurs, le fait qu'une société investisse et gère son

480. Voy. *supra*, n° 61 ; Com.I.R., n° 179/12.

481. Cet exemple a été proposé par les professeurs Kirkpatrick et Garabedian. Voy. J. Kirkpatrick et D. Garabedian, *op. cit.*, n° 2.6., p. 102–103.

482. Voy. *supra*, n° 68 et *infra*, n° 245.

483. Dans le même sens, voy. X. Gérard, *op. cit.*, p. 102.

484. Le tribunal de première instance de Bruges a décidé qu'une société immobilière qui se contente de gérer des immeubles, qui ne les vend pas sauf avec une intention de emploi, qui ne distribue pas de dividendes ne se livre pas à une exploitation et n'accomplit pas des opérations à caractère lucratif. Cette société a été soumise à l'impôt des personnes morales (Civ. Bruges, 5 mars 2002, *Courr. Fisc.*, n° 2002/10, p. 385). La Cour d'appel de Gand a conclu de la même manière alors que la société en cause distribuait effectivement des dividendes : la distribution de fruits n'implique pas le dépassement de la simple gestion de patrimoine (Gand, 8 janvier 1998, *T.F.R.*, 1999, n° 163, p. 55, annoté par J. Werbrouck ; voy. aussi Gand, 29 janvier 2002, *T.F.R.*, 2002, n° 227, p. 813 — ce dernier arrêt sera cassé par la Cour de cassation dans un arrêt du 20 mai 2005). Voy. toutefois : Anvers, 16 janvier 1995, *F.J.F.*, n° 95/156 : « Est constituée en vue d'une activité lucrative et est dès lors assujettie à l'impôt des sociétés, la société dont l'objet est d'administrer son patrimoine composé de biens immeubles et meubles apportés lors de sa constitution ou acquis ultérieurement et qui peut accomplir toutes activités (acheter et vendre des biens

patrimoine ne constitue pas nécessairement une exploitation ou des opérations de caractère lucratif<sup>485</sup>. Sur cette base, une telle société pourrait être assujettie à l'impôt des personnes morales.

Dans son arrêt du 20 mai 2005<sup>486</sup>, la Cour de cassation a toutefois 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 exigeant une exploitation ou des opérations de caractère lucratif. La Cour de cassation n'a pas formellement écarté la possibilité pour une société de se voir assujettie à l'impôt des personnes morales (si l'on démontre donc que la société ne se livre ni à une exploitation ni à des opérations de caractère lucratif). Il n'en demeure pas moins que la gestion de son patrimoine immobilier par une société constituée, selon la Cour, une activité professionnelle qui entraîne l'application de l'impôt des sociétés.

---

immeubles et meubles, donner en location, échanger, construire, transformer, entretenir, réparer et aménager des biens immeubles) directement ou indirectement liées à cet objet ou qui sont de nature à développer son patrimoine », voy. K. De Moor, *op. cit.*, p. 16-17; Gand, 18 janvier 2005, *Courr. Fisc.*, n° 2005/6, p. 301, *T.F.R.*, 2005, n° 291, p. 1014 : une société patrimoniale dont les activités se limitent à gérer des immeubles est imposable à l'impôt des sociétés. La société n'est pas à la tête d'une exploitation réelle. Toutefois, il ne peut être nié que la société accomplit des opérations de caractère lucratif. Ses activités sont par définition lucratives et visent à réaliser une gestion productive de biens immobiliers et mobiliers. Aussi, l'obtention de recettes permet de réaliser des bénéfices après déduction des frais (pour un commentaire, voy. E. Masset, « Une société à forme commerciale peut-elle revendiquer l'application de l'impôt des personnes morales? », [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be), 14 mai 2005).

485. Voy. notamment L. Hinnekens, « Fiscale kwalificatievragen in verband met buitenlandse commerciële en burgerlijk vennootschappen en rechtspersonen met onroerend goed in België », in *Liber Americum J.-P. Lagae*, 1998, p. 366 et s.; P. Hinnekens, « Enkele aandachtspunten inzake de toepassing van de transparantie in de Belgische fiscale praktijk », *T.F.R.*, 2000, n° 190, p. 943-953; D. Deschrijver, *VZW & Belastingen*, Biblio, Kalmthout, 1996, n° 72; X. Gérard et R. Hendricé, *op. cit.*, p. 26. *Contra* : C. Docclo, « Deux réflexions sur le régime des sociétés immobilières en Belgique », in *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruylant, Bruxelles, 2004, p. 243 et s.
486. Cass., 20 mai 2005, *Pas.*, 2005, V-VI, p. 1078. En 1958, sous l'empire des impôts cédu-laires et, *in casu*, concernant l'applicabilité de la taxe professionnelle (voy. *infra*, n° 271 et s.), 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 Chapis, voy. *infra*, note subpaginale [1052]; 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 Fiscalogues*, n° 1132, 10 octobre 2008, p. 12. Dans un contexte tout à fait particulier, une S.F.S. qui ne pouvait pas distribuer de dividende et qui avait pour unique activité la location civile de ses seuls biens immobiliers a été qualifiée de contribuable soumis à l'I.P.M. (décision anticipée n° 2016.0217 du 12 mars 2019).

## B. La gestion du patrimoine d'autrui

**131. Association d'assurances mutuelles : quel régime?** Un arrêt du 12 septembre 1977<sup>487</sup> a été rendu par la Cour de cassation au sujet du cas suivant : une association d'assurance mutuelle avait été constituée sous la forme d'une société coopérative. *In casu*, le solde bénéficiaire provenant de l'activité d'assurance était affecté à un fonds de réserves, qui constituait l'avoir commun des associés. La société plaçait les primes des associés et le produit net provenant du placement était affecté à ce fonds de réserves. Cette société ne pouvait donc pas s'approprier, même provisoirement, ni pour le tout ni pour partie, les profits provenant du placement des primes perçues et dudit fonds de réserve. L'ensemble des profits revenaient directement aux associés au *prorata* de leurs parts. Selon la Cour de cassation, la Cour d'appel de Gand a déduit légalement de ces faits que cette société ne s'occupait ni d'une exploitation ni d'opérations à caractère lucratif<sup>488</sup>.

Selon MM. Gérard et Hendricé, l'on pourrait déduire de cet arrêt que l'application de l'impôt des sociétés pourrait être évitée aux entités qui limiteraient leurs activités à la gestion du patrimoine d'autrui/de leurs associés<sup>489</sup>. Selon d'autres auteurs, le cas des associations d'assurances mutuelles est tout à fait spécifique — puisque l'idée à la base de la mutualité exclut toute idée d'entreprise<sup>490</sup> — en manière telle que la jurisprudence de 1977 ne devrait pas être déterminante pour apprécier le cas des sociétés patrimoniales « classiques<sup>491</sup> ».

---

487. Cass., 12 septembre 1977, *Pas.*, 1978, I, p. 39.

488. « L'arrêt qui constate, d'une part, qu'une société coopérative d'assurance mutuelle verse le montant des ristournes sur les primes payées par les associés à un fonds de réserve constitué pour garantir les membres en cas de sinistre grave et imprévu et, d'autre part, que cette société ne peut, en vertu de ses statuts, s'approprier, même provisoirement, ni pour le tout ni pour partie, les profits provenant du placement des primes perçues et dudit fonds de réserve, ces profits revenant directement aux associés au *prorata* de leurs parts, en déduit légalement que cette société ne s'occupe ni d'une exploitation ni d'opérations à caractère lucratif. »

489. X. Gérard et R. Hendricé, *op. cit.*, p. 26.

490. Voy., concernant le statut fiscal des mutuelles, Com.I.R., n° 179/33.

491. D. Deschrijver, « Patrimoniumvennootschappen : geen rechtspersonenbelasting », note sous Gand, 29 janvier 2002, *T.F.R.*, 2002, n° 217, p. 816–819, spéc. p. 816. Les conclusions de l'avocat général Thijs précédant l'arrêt du 20 mai 2005 font également référence, au sujet du statut fiscal particulier des mutuelles, à : H. Stulemeyer, note sous Gand, 28 novembre 1996, *A.F.T.*, 1997, p. 338.

## II. Une possible distribution de dividendes implique-t-elle l'assujettissement à l'impôt des sociétés ?

**132. Distribution de dividendes et impôt des sociétés.** Sur la base d'une réponse apportée à une question parlementaire, dans laquelle le ministre des Finances a précisé qu'une société est assujettie à l'impôt des sociétés « dès l'instant où elle distribue des dividendes étant donné qu'elle est alors censée se livrer à des opérations de caractère lucratif », l'administration fiscale soutient que la distribution de dividendes est inhérente au fait de se livrer à des opérations de caractère lucratif et que cela implique l'assujettissement de la société à l'impôt des sociétés<sup>492</sup>.

Cette position administrative est critiquée par une certaine doctrine à laquelle nous nous rallions : si la distribution d'un dividende est bel et bien l'indicateur de la poursuite d'un but de lucre (*sociétaire et fiscal*), ce but de lucre n'a aucune importance quand il s'agit d'apprécier si l'on a affaire à une activité professionnelle productive de recettes. Certes, une distribution implique la réalisation de recettes en amont et le ministre des Finances semble ainsi déduire que « l'excédent de recettes ayant servi à la distribution de dividendes est le fruit d'opérations de caractère lucratif. Bien que cela soit une éventualité, cela ne peut [toutefois] être considéré comme une vérité<sup>493</sup>. »

Cette position, jusque-là purement administrative, a toutefois trouvé, à notre avis, un certain écho dans la loi depuis la réforme du statut fiscal des intercommunales et d'autres structures<sup>494</sup>. En effet, dans le système « I.P.M./I.Soc. », qui fait de l'éventualité d'une distribution d'un dividende une cause d'assujettissement à l'impôt des sociétés, il est en principe impossible de rencontrer une structure qui puisse distribuer des dividendes tout en postulant son assujettissement à l'impôt des personnes morales. Pourtant, l'article 224 du C.I.R. 1992, disposition relative à l'impôt des personnes morales, prévoit, sauf exception, une imposition sur les dividendes distribués par certains organismes. Comment peut-on le concevoir ? Parce que l'imposition en cause concerne les seuls organismes visés à l'article 180, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, c'est-à-dire les intercommunales et les autres structures énumérées qui sont *de droit* soumises à l'impôt des personnes morales

---

492. Com.I.R., n° 179/18 citant QP n° 248 du 13 mars 1984, posée par le Repr. Vansteenkiste, Bull. QR 24, 17 avril 1984, p. 2362, Chambre, 1983-1984. Quant à l'origine de cette position administrative, voy. aussi *infra*, n° 299.

493. X. Gérard, *op. cit.*, n° 30, p. 48.

494. Voy. *supra*, n° 82.



parce qu'elles opèrent principalement dans les secteurs des soins de santé et de l'aide à certaines personnes<sup>495</sup>.

**133. Précision quant à la simple éventualité d'une distribution de dividendes.** Même la *simple éventualité d'une distribution de dividendes* est retenue par l'administration fiscale comme un argument justifiant un assujettissement automatique à l'impôt des sociétés, comme en atteste, par exemple<sup>496</sup>, un extrait d'une circulaire administrative de 2016.

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'ISoc. Cette société est par contre assujettie à l'ISoc, 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*<sup>497, 498</sup>.

Indépendamment de la distribution effective d'un dividende, le fait pour une société de ne pas l'exclure statutairement suffirait à supposer remplie la condition de réalisation d'opérations de caractère lucratif. Selon une certaine doctrine<sup>499</sup>, l'administration fiscale devrait s'attacher à la pratique effective

495. Dans le même sens, voy. W. Panis et J.-A. Jost, *op. cit.*, p. 116 : « *Deze IGS'en, die aan de rechtspersonenbelasting onderworpen blijven, maar niet meer uitdrukkelijk opgenomen zijn in artikel 180, 1° WIB 92, [...] zijn niet uitdrukkelijk onderworpen aan de bijzondere belasting op dividenden uit artikel 224 WIB 92, en zullen dus geen specifieke belasting moeten betalen op dividenduitkeringen aan vennootschappen en andere rechtspersonen. Praktisch gezien zouden zij evenwel sowieso deze belasting niet hoeven te betalen gelet op de eerder genoemde vereiste dat deze IGS'en een statutair verbod op dividenduitkering moeten voorzien.* » Voy. aussi S. Garroy, « Les intercommunales et les impôts sur les revenus : une valse fiscale à deux temps », *op. cit.*

496. Cela ressort également de décisions rendues par le S.D.A. Voy., par exemple, la décision anticipée n° 2016.178 du 7 juillet 2016 : la Caisse commune d'Assurance en vue de la Vieillesse et du Décès prématuré des Employés (ci-après : CCA) est une institution paritaire qui est gérée conjointement par les employeurs et les affiliés. La CCA ne dispose donc pas d'un actionnariat à rémunérer et est initialement soumise à l'impôt des personnes morales. À la suite de discussions menées avec la Banque Nationale de Belgique dans la perspective des exigences réglementaires Solvency II, le conseil d'administration et le Comité de direction de la CCA, une réflexion relative à la modernisation de sa structure et de sa gouvernance interne est entamée pour envisager la *transformation* de la CCA en une société anonyme. Ce complexe de faits a été soumis au S.D.A. Dans le contexte de la *transformation*, il a été relevé par le S.D.A. que les statuts de la CCA allaient être modifiés *afin de permettre l'arrivée de nouveaux actionnaires et la distribution de dividendes* et que, *dans ce contexte*, la CCA devrait être assujettie à l'impôt des sociétés *dès sa transformation* en société anonyme.

497. Nous soulignons.

498. Voy. circulaire du 4 avril 2016, *op. cit.*, n° 15.

499. X. Gérard, *op. cit.*, n° 138, p. 95.



de la société plus qu'à ses statuts. Toutefois, compte tenu des prescriptions administratives, l'adaptation des statuts à la pratique est, nous semble-t-il, à recommander.

## **BRÈVE SYNTHÈSE ET CONCLUSIONS DU CHAPITRE PREMIER : UN CADRE FISCAL NON COHÉRENT POUR LES ENTREPRISES SOCIALES**

**134. Absence de cohérence du régime fiscal applicable aux entreprises sociales de droit belge.** En matière d'imposition des revenus des entreprises sociales, deux impôts sont concernés : l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales. Un seul impôt touche *in fine* l'entreprise sociale concernée ; un « panachage », consistant dans l'application de l'impôt des personnes morales sur certains revenus et de l'impôt des sociétés sur d'autres, est inenvisageable<sup>500</sup>.

Pour déterminer si une entreprise sociale (dotée de la personnalité juridique et domiciliée fiscalement en Belgique) doit être assujettie à l'impôt des sociétés *ou* à l'impôt des personnes morales, en dehors des cas d'assujettissement automatique (comme le *Tax Shelter artistique*), il faut donc vérifier en premier lieu si l'entreprise sociale se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. On peut parler d'une *première phase* du raisonnement. Cette première phase a une portée générale et couvre nos quatre types d'entreprises sociales. Dans ce cadre, il convient en principe de vérifier, sur la base des *activités* menées par l'entreprise, la présence d'une activité professionnelle génératrice de revenus. Il convient toutefois de garder à l'esprit que la (*possible*) *distribution de dividendes* — caractéristique de la *finalité* — suffit en pratique pour soumettre d'office l'entreprise sociale à l'impôt des sociétés.

Une *seconde phase du raisonnement* s'initie *si et seulement si* l'entité est une personne morale *sans* but de lucre fiscal. L'impôt des personnes morales est alors d'application en lieu et place de l'impôt des sociétés *lorsque* l'entreprise sociale peut emprunter l'une des portes de sortie prévues aux articles 181 (l'entreprise sociale agit exclusivement ou principalement dans un *domaine privilégié* ; étape 2<sup>501</sup>) et 182 (l'entreprise sociale réalise uniquement des *opérations autorisées* ; étape 3<sup>502</sup>). Cette seconde phase ne concerne potentiellement — puisqu'il faut encore que les conditions *ratione materiae* des articles 181 et 182 du C.I.R. 1992 soient rencontrées — que les A.S.B.L.,

---

500. Voy. *supra*, n° 33.

501. Voy. *supra*, n° 116.

502. *Ibid.*

les fondations privées, les « S.F.S. à l'état pur » (le cas échéant, au départ de la structure d'une société coopérative agréée) et les « sociétés assimilées » (le cas échéant, une société coopérative agréée).

Il apparaît donc que les quatre formes d'entreprises sociales étudiées, bien qu'elles relèvent toutes de l'entrepreneuriat social, ne peuvent pas se targuer d'un traitement identique dans le système belge de fiscalisation des revenus. Les spécificités liées à l'enveloppe juridique choisie exercent une influence déterminante sur le sort fiscal de l'entreprise sociale. De ce point de vue, le droit fiscal n'est *pas cohérent* à l'égard du phénomène de l'entrepreneuriat social.

## Chapitre 2

### L'impôt des personnes morales et l'impôt des sociétés : après la détermination du *contenant*, celle du *contenu* ou l'impossible départage des deux régimes

#### 135. Un régime non seulement incohérent, mais aussi inapproprié?

Vu le traitement différencié réservé aux entreprises sociales selon la forme qu'elles adoptent, nous avons déjà pu souligner le manque de *cohérence* du régime de fiscalisation des revenus. Il ne nous a pas encore été permis d'apprécier à ce stade s'il était approprié ou non par rapport au postulat de base (nécessité d'encourager l'entrepreneuriat social), à savoir s'il pouvait garantir *en toute occasion* qu'une charge fiscale moins lourde grèverait les entreprises sociales par comparaison avec les autres entreprises. En effet, nous avons constaté qu'une entreprise sociale est tantôt assujettie à l'impôt des personnes morales, tantôt soumise à l'impôt des sociétés, mais nous n'avons pas encore évalué les incidences concrètes d'une situation pour les entreprises sociales : qu'implique l'assujettissement à l'un de ces deux régimes d'imposition ? Surtout, quel est, parmi ces deux régimes, celui qui suscite une moindre charge fiscale ?

L'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales sont deux impôts très différents. Les disparités entre l'un et l'autre touchent la *base d'imposition*, le *taux d'imposition* et le *mode de perception* de l'impôt. Vu qu'il existe, dans l'absolu, deux scénarii possibles (l'entreprise sociale est soumise à l'impôt des personnes morales ; l'entreprise sociale est soumise à l'impôt des sociétés) nous soulignerons les spécificités de l'un et l'autre impôt sur ces différents aspects (section 1). Dans un second temps, nous tâcherons de les départager à l'aune de la charge fiscale dont ils sont les vecteurs. Nous avons

eu l'occasion de souligner comment — sur quelle base — l'assujettissement à l'impôt des sociétés pouvait être « évité<sup>503</sup> ». Ce régime constitue-t-il forcément un régime d'imposition défavorable ou moins favorable que l'impôt des personnes morales ? En réalité, vu la multiplicité des facteurs distinctifs entre les deux régimes, il est impossible de les départager *dans l'absolu* ; la comparaison est uniquement possible *au cas par cas* (section 2).

## SECTION 1. EXAMEN DES FACTEURS DISTINCTIFS ENTRE L'IMPÔT DES PERSONNES MORALES ET L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS

**136. Plan.** L'impôt des sociétés diffère de l'impôt des personnes morales sur différents aspects, à savoir la base d'imposition (sous-section 1), les taux d'imposition et le mode de calcul (sous-section 2), ainsi que le mode de perception de l'impôt (sous-section 3).

### Sous-section 1. *La base d'imposition de l'impôt*

**137. Définition de la base imposable.** La *base imposable* ou base d'imposition désigne l'ensemble des revenus imposables en vue du calcul de l'impôt du contribuable. Il s'agit d'un montant chiffré sur lequel sera appliqué le *taux* d'imposition.

**138. Principal critère de distinction entre les deux impôts du point de vue de la base imposable.** Nous le verrons, ce qui distingue principalement l'impôt des personnes morales de l'impôt des sociétés à cet égard, c'est le fait que les *bénéfices issus d'activités économiques* ne sont *pas imposables selon le premier* (I) alors qu'ils sont *taxables par le second* (II).

#### I. *La base imposable à l'impôt des personnes morales, des impôts cédulaires appliqués de manière non uniforme principalement sur certains revenus passifs*

**139. La base imposable de l'impôt des personnes morales : essentiellement les revenus passifs — présentation.** Apparu dans notre système fiscal en 1962, l'impôt des personnes morales est resté en marge de l'entreprise de globalisation des revenus poursuivie par le législateur fiscal cette même année. En effet, en 1962, l'ambition était d'associer à une personne un seul impôt sur les revenus alors que, par le passé, dans le système des impôts cédulaires, les différents types de revenus (mobiliers, immobiliers

---

503. Voy. *supra*, n° 66 et s.

et professionnels<sup>504</sup>) étaient imposés distinctement en raison de leur nature différente<sup>505</sup> — une personne pouvait donc être assujettie à plusieurs impôts en fonction du type de revenus perçus.

**140. Plan.** L'impôt des personnes morales constitue donc une série d'impositions disjointes qui s'applique d'une manière « non uniforme ». Le système de fiscalisation des revenus conduit à distinguer différentes catégories d'assujettis à cet impôt car la base imposable diffère selon *la catégorie d'assujettis* dont relève l'entité concernée<sup>506</sup> (A). Une fois que le lien est établi entre la catégorie d'assujettis et la base d'imposition corrélative, il devient possible de déterminer la base d'imposition d'une entreprise sociale soumise à l'impôt des personnes morales (B). À l'occasion d'une comparaison avec l'impôt des sociétés, il convient de souligner qu'un assujetti à l'impôt des personnes morales, au contraire d'un assujetti à l'impôt des sociétés, pourrait devoir ajouter à sa note fiscale le paiement d'une taxe dite Caïman<sup>507</sup> (C).

A. *La nécessité d'une catégorisation des assujettis pour l'appréhension du système de fiscalisation des revenus à l'impôt des personnes morales*

**141. Les différentes catégories d'assujettis à l'impôt des personnes morales.** Les différentes bases d'imposition à l'impôt des personnes morales sont prévues aux articles 221 à 224 du C.I.R. 1992. Ces quatre dispositions n'ont pas toutes le même champ d'application. Elles font référence aux différentes catégories d'assujettis telles qu'elles découlent de l'article 220 du C.I.R. 1992.

- Une *première catégorie d'assujettis* : l'État, les Communautés, les Régions, les provinces, les agglomérations, les fédérations de communes, les communes, les centres publics d'action sociale, ainsi que les établissements culturels publics, les zones de secours, les zones de police, ainsi que les polders et wateringues (art. 220, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992) ;
- une *deuxième catégorie d'assujettis* : les personnes morales qui, parce qu'elles se trouvent dans la liste de l'article 180 du C.I.R. 1992<sup>508</sup>, ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés (art. 220, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992) ;
- une *troisième catégorie d'assujettis* : les personnes morales qui, au terme du « raisonnement par étapes<sup>509</sup> », sont soumises à l'impôt des personnes morales (art. 220, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992) ;

504. C'est en vertu de la loi du 20 novembre 1962 qu'a été créée la catégorie des revenus divers.

505. Voy. *infra*, n<sup>o</sup> 276 et s.

506. Com.I.R., n<sup>o</sup> 221/2.

507. Voy. *infra*, n<sup>o</sup> 144.

508. Voy. *supra*, note subpaginale (161).

509. Voy. *infra*, n<sup>o</sup> 116.

- une *quatrième catégorie d’assujettis* : les associations de fait qui optent volontairement pour l’application de l’impôt des personnes morales afin que la taxe Caïman impacte le groupement plutôt qu’une personne physique particulière (art. 220, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992).

Le libellé de l’article 220 permet d’établir une première catégorisation des contribuables à l’impôt des personnes morales. Depuis la réforme du statut fiscal des intercommunales et des structures assimilées, l’on ne peut toutefois plus se contenter de celle-ci. En effet, seules les intercommunales visées à l’article 180, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 (qui opèrent principalement dans les secteurs des soins de santé et de l’aide à certaines personnes) sont d’office soumises à l’impôt des personnes morales. Le législateur réserve à ces structures un régime fiscal particulier, qui déroge à deux endroits à celui qui est traditionnellement associé à la deuxième catégorie d’assujettis. En premier lieu, les contribuables visés à l’article 180, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, doivent, à l’instar des assujettis de la troisième catégorie, acquitter un impôt sur les revenus visés à l’article 222 du C.I.R. 1992. En second lieu, l’article 224 du C.I.R. 1992 prévoit une imposition particulière à destination des contribuables visés à l’article 180, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, sur certains dividendes qu’ils distribuent. Compte tenu de leur statut particulier, il nous semble que les intercommunales et les structures assimilées visées à l’article 180, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, devraient donc être intégrées dans une cinquième catégorie *ad hoc*.

- B. *L’importance de la catégorisation pour appréhender la base d’imposition d’une entreprise sociale soumise à l’impôt des personnes morales*

**142. L’évolution de la base imposable selon la catégorie d’assujettissement.** Pour rappel, les différentes bases imposables relatives à l’impôt des personnes morales sont précisées aux articles 221 à 224 du C.I.R. 1992. Selon la catégorie d’assujettis dont relève le contribuable, sa base imposable sera plus ou moins étendue. L’on peut brièvement synthétiser le système sous la forme du tableau suivant :

Contribuable visé	Base imposable corrélative
1 <sup>re</sup> catégorie	Art. 221 du C.I.R. 1992
2 <sup>e</sup> catégorie	Art. 221 et 223 du C.I.R. 1992
3 <sup>e</sup> catégorie	Art. 221, 222 et 223 du C.I.R. 1992
4 <sup>e</sup> catégorie <sup>510</sup>	Art. 221 du C.I.R. 1992
5 <sup>e</sup> catégorie	Art. 221, 222, 223 et 224 du C.I.R. 1992

510. Relevons que c’est une inégalité de traitement entre A.S.B.L. et associations de fait qui a justifié l’insertion de l’article 220, 4<sup>o</sup> dans le C.I.R. 1992. En effet, pour les associations de fait qui ne perçoivent ni bénéfices, ni profits, le traitement fiscal par transparence n’est,

**143. Les revenus imposables des entreprises sociales soumises à l'impôt des personnes morales.** Une entreprise sociale soumise à l'impôt des personnes morales relève assurément de la *troisième catégorie* d'assujettis. Elle est donc imposable sur les revenus précisés aux articles 221 à 223 du C.I.R. 1992.

À l'article 221 du C.I.R. 1992<sup>511</sup>, l'on retrouve le revenu cadastral d'immeubles non donnés en location et sis en Belgique sauf exonération de précompte immobilier<sup>512</sup>, les revenus et produits de capitaux et biens mobiliers

---

pour rappel, pas appliqué dans le chef des membres d'organisations politiques, syndicats, œuvres paroissiales, mouvements de jeunesse, associations d'agrément ou associations culturelles (voy. *supra*, note subpaginale [240]). À l'estime du législateur, ces associations pouvaient être traitées de façon fiscale plus avantageuse pour leurs revenus recueillis à l'étranger (non soumis à un précompte) par comparaison avec des associations similaires dotées de la personnalité juridique, soumises à l'impôt des personnes morales, et redevables d'un précompte. Pour remédier à cette situation et assurer partant une égalité de traitement entre associations au sens large, le législateur a décidé d'imposer ces revenus mobiliers recueillis par une association sans personnalité juridique. Si ces revenus doivent être en principe imposés sur un compte de l'association dans le chef de la personne physique belge qui dispose du pouvoir de signature de ce compte (art. 5/2 du C.I.R. 1992), l'association de fait a la faculté de se soumettre volontairement à l'impôt des personnes morales (art. 220, 4<sup>e</sup>, du C.I.R. 1992). Toutefois, si une A.S.B.L. soumise à l'I.P.M. est imposable sur les revenus visés aux articles 221, 222 et 223 du C.I.R. 1992, une association de fait soumise à l'I.P.M. est uniquement concernée par l'article 221 du C.I.R. 1992.

511. « Les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales sont imposables uniquement à raison : 1<sup>o</sup> du revenu cadastral de leurs biens immobiliers sis en Belgique, lorsque ce revenu cadastral n'est pas exonéré du précompte immobilier en vertu de l'article 253 ou de dispositions légales particulières ; 2<sup>o</sup> des revenus et produits de capitaux et biens mobiliers, y compris les premières tranches de revenus visées à l'article 21, 5<sup>o</sup>, 10<sup>o</sup> et 14<sup>o</sup>, et les intérêts visés à l'article 21, al. 1<sup>er</sup>, 13<sup>o</sup>, ainsi que des revenus divers visés à l'article 90, al. 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> à 7<sup>o</sup> et 11<sup>o</sup>. L'article 21, al. 1<sup>er</sup>, 12<sup>o</sup>, s'applique aux personnes morales imposées conformément à l'article 220/1. »
512. Alors que les revenus des biens immobiliers contribuent en principe à la formation du revenu imposable à l'impôt des personnes physiques, l'article 12, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992 prévoit une exception à cette règle : « Sont exonérés les revenus de biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers sis dans un État membre de l'Espace économique européen qu'un contribuable ou un occupant a affectés sans but de lucre à l'exercice public d'un culte ou de l'assistance morale laïque, à l'enseignement, à l'installation d'hôpitaux, de cliniques, de dispensaires, de maisons de repos, de homes de vacances pour enfants ou personnes pensionnées, ou d'autres œuvres analogues de bienfaisance » (sur cette dernière notion, voy. C.C., 29 mars 2018, n<sup>o</sup> 44/2018; Anvers, 29 octobre 2019; Cass., 19 mars 2020 et, pour un commentaire, notamment C. Buysse, « 'Oeuvres analogues de bienfaisance' : la Cour de cassation s'aligne », *Le Fiscalogues*, n<sup>o</sup> 1654, 24 avril 2020, p. 3). Pour bénéficier de cette exonération, 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 affectation particulière. Si ces deux conditions sont rencontrées, le revenu cadastral des biens immobiliers ou parties de biens immobiliers est en principe également exonéré de précompte immobilier, sous réserve des particularités du régime applicable dans chaque Région, puisque la matière du précompte immobilier

(c'est-à-dire tous les produits d'avoirs mobiliers tels que prévus à l'article 17 du C.I.R. 1992 dont notamment les intérêts<sup>513</sup>, dividendes<sup>514</sup> ou encore les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers) ainsi que des revenus divers à caractère mobilier<sup>515</sup>. Les exonérations de premières tranches d'intérêts ou de dividendes accordées en application de l'article 21, al. 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> (dépôts d'épargne), 10<sup>o</sup> (sociétés à finalité sociale agréée), 13<sup>o</sup> (*crowdfunding*) et 14<sup>o</sup> (dividendes), du C.I.R. 1992 ne sont pas applicables à l'impôt des personnes morales (alors que ces revenus ne seraient pas imposables s'ils étaient perçus par une personne physique<sup>516</sup>). Dans le contexte de l'application de la taxe Caïman<sup>517</sup>, et en vue d'éviter une double imposition, l'article 21, al. 1<sup>er</sup>, 12<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 exempte d'impôt les *revenus attribués* ou mis en paiement *par* une construction juridique qui ont déjà fait l'objet, avant leur attribution, de la taxation par transparence<sup>518</sup>. Cette disposition est également applicable à l'impôt des personnes morales.

Via l'article 222 du C.I.R. 1992<sup>519</sup>, la base d'imposition prend encore de l'ampleur. On y intègre les revenus des biens immobiliers sis à

---

est régionale. À ce sujet, voy. notamment S. Garroy, A. Soldai et X. Gérard, *La Fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, 3<sup>e</sup> éd., Limal, Anthemis, 2023, p. 144–153. Voy. aussi *infra*, note subpaginale (1491).

513. Art. 19 et s. du C.I.R. 1992.

514. Art. 18 du C.I.R. 1992.

515. Sont visés les revenus divers suivants : les revenus recueillis, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'occasion de : la sous-location ou de la cession de bail d'immeubles meublés ou non, *ou* la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature et qui n'est pas situé dans l'enceinte d'une installation sportive, pour y apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires ; les lots afférents aux titres d'emprunts, à l'exclusion des lots qui ont été exemptés d'impôts belges, réels et personnels, ou de tous impôts ; les produits de la location du droit de chasse, de pêche et de tanderie ; les indemnités pour coupon manquant ou pour lot manquant afférentes aux instruments financiers qui font l'objet d'une convention constitutive de sûreté réelle ou d'un prêt.

516. L'article 21 du C.I.R. 1992 prévoit que « les revenus des capitaux et biens mobiliers ne comprennent pas » toute une série de revenus particuliers.

517. Voy. *infra*, n° 144.

518. *Doc. parl.*, Chambre, 2014–2015, n° 54–1125, p. 52. À ce sujet, voy. notamment T. Afschrift, « La taxation par transparence des revenus des 'constructions juridiques' », *J.D.F.*, n° 2016/3–4, p. 65–112, spéc. n° 107, p. 71 ; G.D. Goyvaerts et E. De Leeuw, « Livre XIII — Taxe caïman », in *Tiberghien — Manuel de droit fiscal*, édition 2018–2019, Liège, Wolters Kluwer, n° 12060, p. 2557–2579, spéc. p. 2574.

519. « Les personnes morales visées aux articles 180, 1<sup>o</sup>, et 220, 3<sup>o</sup>, sont également imposables à raison : 1<sup>o</sup> des revenus de leurs biens immobiliers sis à l'étranger, sauf s'il s'agit de biens dont le revenu cadastral serait exonéré du précompte immobilier si ces biens étaient sis en Belgique ; le montant imposable de ces revenus est déterminé conformément aux articles 7 à 11 et 13 ; 2<sup>o</sup> de la partie du montant net du loyer et des avantages locatifs des biens immobiliers sis en Belgique qui excède le revenu cadastral de ces biens, sauf s'il



l'étranger<sup>520</sup> (à défaut de convention préventive de double imposition qui donne le pouvoir d'imposer au pays de la source et sauf exonération de précompte immobilier) (art. 222, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992).

Une imposition est concevable si et dans la mesure où le montant net du loyer et des avantages locatifs<sup>521</sup> des biens immobiliers<sup>522</sup> sis en Belgique excède le revenu cadastral<sup>523</sup> de ces biens<sup>524</sup>. Des exceptions existent : location à une personne physique qui affecte intégralement le bien comme logement privé ; location conforme à la législation sur le bail à ferme et utilisation effective à des fins agricoles ou horticoles ; location à une personne

---

s'agit : – de biens donnés en location à une personne physique qui n'affecte ces biens ni totalement ni partiellement à l'exercice de son activité professionnelle ; – de biens donnés en location conformément à la législation sur le bail à ferme et qui sont utilisés à des fins agricoles ou horticoles par le locataire ; – d'autres biens, à condition que le locataire, ne poursuivant aucun but de lucre, affecte ces biens à l'une des fins prévues à l'article 12, § 1<sup>er</sup> ; le montant imposable de ces revenus étant également déterminé conformément aux articles 7 à 11 et 13 ; 3<sup>o</sup> de sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers similaires portant sur un immeuble sis en Belgique ou à l'étranger, sauf les exceptions prévues au 2<sup>o</sup> ; le montant imposable de ces sommes est aussi déterminé conformément aux articles 7 à 11 et 13 ; 4<sup>o</sup> de plus-values réalisées sur des immeubles non bâtis sis en Belgique ou sur des droits réels relatifs à de tels immeubles, à l'occasion d'une cession à titre onéreux visée à l'article 90, alinéa 1<sup>er</sup>, 8<sup>o</sup> ; le montant imposable de ces plus-values est déterminé conformément aux articles 101 et 103, § 2 ; 5<sup>o</sup> de plus-values réalisées sur des participations importantes, à l'occasion d'une cession à titre onéreux visée à l'article 90, alinéa 1<sup>er</sup>, 9<sup>o</sup>, 2<sup>e</sup> tiret ; le montant imposable de ces plus-values est déterminé conformément à l'article 102 ; 6<sup>o</sup> des plus-values réalisées sur des immeubles bâtis situés en Belgique ou sur des droits réels relatifs à de tels immeubles, à l'occasion d'une cession à titre onéreux visée à l'article 90, alinéa 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup> ; le montant imposable de ces plus-values est déterminé conformément aux articles 101, § 2 et 3, et 103, § 3 ».

520. Voy. la Circulaire 2021/C/21.

521. Les avantages locatifs désignent les charges ou prestations qui incombent en principe au propriétaire mais qui sont imposées au locataire (cf. le précompte immobilier mis à charge du locataire).

522. En vertu de l'article 13 du C.I.R. 1992, pour obtenir le *montant net du loyer et des avantages locatifs*, il convient de soustraire du montant brut les frais d'entretien et de réparation à savoir : 40 % pour les biens immobiliers bâtis sans que cette déduction puisse, pour les autres biens immobiliers sis en Belgique qui sont donnés en location, excéder les deux tiers du revenu cadastral revalorisé (par le biais d'un coefficient *ad hoc* destiné à représenter l'évolution du marché locatif) ; 10 % pour les biens immobiliers non bâtis.

523. Concernant le *revenu cadastral*, il faut entendre le revenu cadastral *indexé*, c'est-à-dire adapté à l'indice des prix à la consommation du Royaume, moyennant l'application d'un coefficient (voy. art. 518 du C.I.R. 1992).

524. Pour l'application de cette règle, il y a lieu de comparer individuellement le *montant net du loyer et des avantages locatifs* de chaque immeuble donné en location avec le *revenu cadastral* de l'immeuble concerné ; les revenus des biens immobiliers ne doivent pas être pris en compte globalement. Pour un exemple chiffré, Voy. M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 1624, p. 1146–1147.

physique ou morale qui, sans poursuivre un but de lucre, affecte les biens loués à l'une des fins prévues à l'article 12, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992 (art. 222, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992).

Les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers similaires portant sur un immeuble sis en Belgique ou à l'étranger viennent gonfler la base imposable à l'impôt des personnes morales. L'article 10 du C.I.R. 1992 prévoit que les termes « sommes obtenues » visent la redevance et tous autres avantages recueillis par le cédant, que la valeur des avantages est égale à celle qui leur est attribuée pour la perception des droits d'enregistrement (montant *pro fisco*) et que ces sommes constituent des revenus de l'année de leur paiement ou de leur attribution, même si elles couvrent tout ou partie de la durée du droit (pas d'étalement dans le temps du prix perçu). Toutefois, concernant les biens situés à l'étranger, l'on tient compte du montant réellement perçu et non du montant *pro fisco*. Les trois exceptions relevées ci-dessus sont également applicables. L'on peut enfin déduire du texte de loi qu'*a contrario*, ne sont donc pas visées les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit de nue-propriété, d'usufruit ou de servitude<sup>525</sup> (art. 222, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992).

Trois types de plus-values sont imposables :

- les plus-values réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux d'immeubles non bâtis sis en Belgique ou sur des droits réels relatifs à de tels immeubles, visée à l'article 90, 8<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992<sup>526</sup> (art. 222, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992);

---

525. Aussi, l'article 10, § 2, du C.I.R. 1992 prévoit, sous conditions, que sortent du champ de cette imposition les sommes obtenues pour la concession d'un droit d'usage sur des biens immobiliers bâtis en vertu d'une convention non résiliable d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires. Toutefois, si les conditions ad hoc sont rencontrées, l'article 19, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 précise que ces redevances, à l'exclusion toutefois de la quotité de celles-ci qui est destinée à la reconstitution intégrale du capital investi dans la construction ou, dans le cas d'un bâtiment existant, de la valeur vénale de celui-ci, sont qualifiées d'intérêts et donc passibles du précompte mobilier à ce titre.

526. En vertu de l'article 90, al. 1<sup>er</sup>, 8<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, il doit s'agir : *a*) de biens qui ont été acquis à titre onéreux et qui sont aliénés dans les huit ans de la date de l'acte authentique d'acquisition ou, à défaut d'acte authentique, de la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition a été soumis à la formalité d'enregistrement; *b*) ou de biens qui ont été acquis par voie de donation entre vifs et qui sont aliénés dans les trois ans de l'acte de donation et dans les huit ans de la date de l'acte authentique d'acquisition à titre onéreux par le donateur ou, à défaut d'acte authentique, de la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition à titre onéreux par le donateur a été soumis à la formalité d'enregistrement. Il découle de cette disposition que ne sont pas visées notamment les plus-values réalisées sur un terrain situé à l'étranger ou encore sur un terrain vendu après les délais prescrits. L'article 101, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992 détermine le mode de calcul de la plus-value en permettant de déterminer le montant du *prix de vente* duquel il faut soustraire le *prix d'acquisition*. L'article 103, § 2, du C.I.R. 1992 règle la question

- les plus-values réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux de participations importantes, visée à l'article 90, 9°, 2<sup>e</sup> tiret, du C.I.R. 1992<sup>527</sup> (art. 222, 5°, du C.I.R. 1992);
- des plus-values réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux d'immeubles bâtis situés en Belgique ou sur des droits réels relatifs à de tels immeubles, visée à l'article 90, 10° du C.I.R. 1992<sup>528</sup> (art. 222, 6°, du C.I.R. 1992).

Par le biais de l'article 223 du C.I.R. 1992<sup>529</sup>, les assujettis concernés sont également imposables sur :

---

de la récupération des pertes éventuelles, lesquelles peuvent être déduites des plus-values similaires imposables durant une certaine période.

527. Le législateur impose les plus-values réalisées sur des actions ou parts représentatives de droits sociaux d'une société résidente (soumise à l'I.Soc.) qui font partie d'une « participation importante » (à savoir plus de 25 % des droits sociaux dans la société détenue directement ou indirectement au cours des cinq années qui précèdent la cession) à l'occasion d'une cession à titre onéreux au profit d'une personne morale visée à l'article 227, 2° ou 3°, du C.I.R. 1992 (à savoir une personne morale assujettie à l'impôt des non-résidents — impôt des sociétés ou impôt des personnes morales) dont le siège social, le principal établissement ou le siège de direction ou d'administration n'est pas situé dans un État membre de l'Espace économique européen. En vertu de l'article 102 du C.I.R. 1992, les plus-values s'entendent de la différence entre le prix reçu (quelle qu'en soit la forme) et le prix auquel le contribuable ou son auteur a acquis, à titre onéreux, lesdites actions ou parts, ce prix étant éventuellement réévalué.
528. En vertu de l'article 90, al. 1<sup>er</sup>, 10°, du C.I.R. 1992, il doit s'agir : de biens bâtis qui ont été acquis à titre onéreux et qui sont aliénés dans les cinq ans de la date d'acquisition; *ou* de biens bâtis qui ont été acquis par voie de donation entre vifs et qui sont aliénés dans les trois ans de l'acte de donation et dans les cinq ans de la date d'acquisition à titre onéreux par le donateur; *ou encore* de biens non bâtis qui ont été acquis à titre onéreux ou par voie de donation entre vifs, sur lesquels un bâtiment a été érigé par le contribuable, dont la construction a débuté dans les cinq ans de l'acquisition du terrain à titre onéreux par le contribuable ou par le donateur et pour autant que l'ensemble ait été aliéné dans les cinq ans de la date de la première occupation ou location de l'immeuble. Par date d'acquisition ou d'aliénation, on entend : la date de l'acte authentique de l'acquisition ou de l'aliénation; ou, à défaut d'acte authentique, la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition ou l'aliénation a été soumis à la formalité d'enregistrement. Il découle de cette disposition que ne sont pas visées notamment les plus-values réalisées sur un immeuble acquis par héritage, un immeuble situé à l'étranger ou encore un immeuble vendu après les délais prescrits. L'article 101, § 2 et 3, du C.I.R. 1992 détermine le mode de calcul de la plus-value en permettant de déterminer le montant du *prix de vente* duquel il faut soustraire le *prix d'acquisition*. L'article 103, § 3, du C.I.R. 1992 règle la question de la récupération des pertes éventuelles, lesquelles peuvent être déduites des plus-values similaires imposables durant une certaine période.
529. « Les personnes morales visées à l'article 220, 2° et 3°, sont également imposables à raison : 1° des dépenses visées aux articles 57 et 195, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, et des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, qui ne sont pas justifiés par des fiches individuelles et un relevé récapitulatif; 2° des cotisations et primes visées à l'article 52, 3°, b, et 195, § 2, dans la mesure où elles ne satisfont pas, soit à la limite prévue par l'article 53, 22°, soit aux conditions et à la limite prévues par l'article 59 et à la

- les dépenses de commissions, courtages, honoraires, ristournes commerciales, rémunérations, pensions, rentes ou allocations en tenant lieu, avantages de toute nature, indemnités forfaitaires allouées aux membres du personnel en remboursement de frais propres à l'employeur ainsi que revenus de droits d'auteur et droits voisins qui ne sont pas justifiés par des fiches individuelles (art. 223, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992). Des mesures de simplification ont toutefois été prévues suivant la localisation du fournisseur de biens ou encore le montant des dépenses<sup>530</sup>. Cette cotisation n'est pas applicable si le contribuable démontre que le montant des dépenses, avantages de toute nature et revenus *ad hoc* est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire ou si le bénéficiaire a été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition concerné ou encore si le montant des avantages de toute nature ou des dépenses est compris dans une imposition établie avec l'accord du bénéficiaire, soumis à un impôt sur les revenus et tenu d'introduire une déclaration, dans son chef dans les délais dans les délais d'imposition normaux ou extraordinaires<sup>531</sup> (art. 223, al. 3 et 4, du C.I.R. 1992);

---

condition de régularité visée à l'article 195, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, en ce qui concerne les primes visées à l'article 195, § 2, des pensions, rentes et autres allocations en tenant lieu visées à l'article 52, 5<sup>o</sup>, dans la mesure où elles ne satisfont pas aux conditions et à la limite prévues par l'article 59 et des capitaux visés à l'article 53, 23<sup>o</sup>; 3<sup>o</sup> des avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 53, 24<sup>o</sup>; 4<sup>o</sup> d'un montant équivalant à 17 % du montant tel que déterminé conformément à l'article 36, § 2, alinéas 1<sup>er</sup> à 9, lorsque des véhicules visés à l'article 65, sont mis à disposition, gratuitement ou non à des fins personnelles; 4<sup>o</sup>*bis* un montant égal à 17 p.c. de l'avantage imposable déterminé conformément à l'article 33*ter*; 5<sup>o</sup> par dérogation au 4<sup>o</sup>, d'un montant équivalant à 40 p.c. du montant tel que déterminé conformément à l'article 36, § 2, alinéas 1<sup>er</sup> à 9, lorsque des véhicules visés à l'article 65, sont mis à disposition, gratuitement ou non, à des fins personnelles et que les frais de carburant liés à cette utilisation personnelle sont, en tout ou en partie, pris en charge par la personne morale. 5<sup>o</sup>*bis* un montant égal à 40 p.c. de l'avantage imposable déterminé conformément à l'article 33*ter*, lorsque les frais de carburant liés à l'utilisation personnelle du véhicule remplacé étaient repris totalement ou partiellement à charge de la personne morale; Les dirigeants d'entreprise visés à l'article 32 sont assimilés à des travailleurs pour l'application de l'alinéa 1<sup>er</sup>. La cotisation visée à l'alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, n'est pas applicable si le contribuable démontre que le montant des dépenses, visées à l'article 57, ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2<sup>o</sup>, et 32, alinéa 2, 2<sup>o</sup> est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 ou dans une déclaration analogue introduite à l'étranger par le bénéficiaire. La cotisation visée à l'alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, n'est pas applicable si le bénéficiaire a été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice d'imposition concerné. »

530. Art. 57, al. 3 et 4, du C.I.R. 1992. Voy. la Circulaire n° 2022/C/96.

531. Ces délais sont visés aux articles 354, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, et 358 du C.I.R. 1992. Avant l'extension du texte légal à cette dernière hypothèse, la Cour constitutionnelle avait jugé qu'il n'était pas raisonnablement justifié que le législateur limite la non-application de la

- les cotisations et primes patronales versées en exécution d'une assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré, d'un engagement collectif ou individuel de pension complémentaire de retraite et/ou de survie, d'un engagement de solidarité visé aux articles 10 et 11 de la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale, d'un engagement collectif ou individuel qui doit être considéré comme un complément aux indemnités légales en cas de décès ou d'incapacité de travail par suite d'un accident du travail ou d'un accident ou bien d'une maladie professionnelle ou d'une maladie, dans la mesure où elles ne satisfont pas, soit à la limite prévue par l'article 53, 22°, C.I.R. 1992, soit aux conditions et à la limite prévues par l'article 59 du C.I.R. 1992 et à la condition de régularité visée à l'article 195, § 1<sup>er</sup>, al. 2, du C.I.R. 1992, en ce qui concerne les primes visées à l'article 195, § 2, des pensions, rentes et autres allocations en tenant lieu visées à l'article 52, 5°, du C.I.R. 1992, dans la mesure où elles ne satisfont pas aux conditions et à la limite prévues par l'article 59 du C.I.R. 1992 et des capitaux visés à l'article 53, 23°, du C.I.R. 1992 (art. 223, al. 1<sup>er</sup>, 2°, du C.I.R. 1992);
- les avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 53, 24° (cela concerne les « pots-de-vin »)<sup>532</sup> (art. 223, al. 1<sup>er</sup>, 3°, du C.I.R. 1992);

---

cotisation en cause aux cas dans lesquels le bénéficiaire de l'avantage de toute nature a simplement été identifié de manière univoque dans les deux ans et six mois, en ne prévoyant pas la non application pour les cas dans lesquels le bénéficiaire est identifié de manière univoque au-delà du délai de deux ans et six mois, mais a néanmoins été soumis au régime d'imposition applicable dans un des délais d'imposition légaux. (C. const., 26 septembre 2019, n° 125/2019, B.6 et B.7, *F.J.F.*, n° 2019/284. Pour un commentaire, voy. notamment J. Van Dyck, « Le délai de deux ans et six mois n'est pas un critère pertinent », *Le Fiscologue*, n° 1626, 4 octobre 2019, p. 6; B. Zdravkov, « Plus de cotisation sur commissions secrètes si le bénéficiaire a été effectivement imposé », *Act. Fisc.*, n° 2020/5; L. Kell, *Courr. Fisc.*, n° 2019/16). Le ministre des Finances avait annoncé, d'une part, que l'administration fiscale se ralliait à la décision de la Cour constitutionnelle et, d'autre part, que l'article 219 du C.I.R. 1992 sera adapté afin de ne plus être contraire aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution (réponse à la question parlementaire n° 24 du représentant Servais Verherstraeten, *Chambre*, 2019–2020, *Compte Rendu Intégral* n° 37 du 22 octobre 2019, p. 46–47). Une loi du 27 juin 2021 portant des dispositions fiscales diverses et modifiant la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces (*M.B.*, 30 juin 2021) a finalement modifié le texte de loi. Notons que ce nouveau motif d'exclusion est subordonné à la réunion de deux conditions puisque l'imposition doit être établie avec l'accord du bénéficiaire et que ce bénéficiaire doit être résident.

532. Jusqu'à la loi du 11 mai 2007, la déduction de pures commissions secrètes était autorisée sous conditions (en vertu de l'article 58 du C.I.R. 1992). Sous la pression de l'OCDE, et dans un but de lutte contre la corruption, la Belgique a adapté sa législation : la loi du 11 mai 2007 adaptant la législation en matière de lutte contre la corruption (*M.B.*, 8 juin 2007) a abrogé l'article 58 du C.I.R. 1992 (article 9), a introduit une interdiction générale de déductibilité des « pots-de-vin » *via* l'introduction d'un article 53, 24°, du C.I.R. 1992

- un montant équivalant à 17 % de l'avantage de toute nature déterminé par le biais de l'article 36, § 2, du C.I.R. 1992 pour l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis à disposition gratuitement ou non. Par dérogation, le montant passe à 40 % de l'A.T.N. lorsque les frais de carburant liés à l'utilisation personnelle du véhicule sont totalement ou partiellement pris en charge par la personne morale (art. 223, al. 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup> et 5<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992) ;
- les rémunérations excessives versées aux agents de sportif. À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022, l'assiette de l'impôt des personnes morales pour les clubs sportifs opérant sous la forme d'une ASBL est élargie lorsque les rémunérations versées aux agents de sportif excèdent 3 % de la rémunération brute annuelle du sportif pendant toute la durée du contrat de travail<sup>533</sup>.

Les dirigeants d'entreprise sont assimilés à des travailleurs pour l'application de cette disposition (art. 223, al. 2, du C.I.R. 1992).

C. *Trait distinctif entre l'I.P.M. et l'I.Soc. :  
l'applicabilité de la taxe Caïman*

**144. Synthèse.** Ces dernières années, dans un contexte de lutte menée notamment contre l'évasion<sup>534</sup> fiscale internationale, le législateur belge a œuvré pour freiner le développement de *constructions juridiques* qui permettraient aux contribuables belges de gérer leurs avoirs financiers tout en les immunisant d'impôt belge<sup>535</sup>. Le processus a été initié avec une obligation de déclaration des constructions juridiques pour les personnes physiques par une loi de juillet 2013<sup>536</sup>. En 2015, l'obligation de déclaration a été étendue

---

(article 10) et a intégré les avantages financiers ou de toute nature dans le champ d'application de l'article 219 du C.I.R. 1992 (article 11).

533. Art. 7 de la loi-programme du 27 décembre 2021 (*M.B.*, 31 décembre 2021).

534. Si la fraude est illicite, l'abus fiscal fait référence à un comportement — traduit dans une ou plusieurs opérations juridiques — certes licite du contribuable mais qui est jugé abusif et qui va, partant, être réputé inopposable à l'administration fiscale. Voy., concernant cette mesure générale anti-abus, notamment M. Bourgeois et A. Nollet, « L'introduction d'une notion générale d'abus (de droit) fiscal' en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *R.G.F.*, n° 2012/6, p. 4–20; A. Nollet, *De l'abus fiscal » ou quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt, op. cit.*

535. Voy. notamment : M. Gossiaux, « Taxe Caïman : la taxation par transparence des constructions juridiques étrangères », *R.G.C.F.*, n° 2015/4–5, p. 303–319, spéc. p. 303; N. Appermont, « De Kaaimantaks », *A.F.T.*, n° 2015/11, p. 5–37; V.-A. De Brauwere et C. Wils, « Taxe Caïman : Le Crocodile aux dents longues », *R.G.F.*, n° 2015/8, p. 5–23; G.-D. Goyvaerts, « De kaaimantaks, een kritische beschouwing », *T.F.R.*, 2015, n°s 490–491, p. 865–924.

536. Loi portant des dispositions diverses du 30 juillet 2013, *M.B.*, 1<sup>er</sup> août 2013, art. 35–37. À ce sujet, voy. M. Daube, « Nouvelles obligations de déclaration fiscale : exigence légitime ou auto-incrimination prohibée ? », *R.G.C.F.*, n° 2013/4, p. 249–278.

aux assujettis à l'impôt des personnes morales<sup>537</sup>. La même année, le dispositif de taxation — la taxe Caïman — a vu le jour pour les assujettis à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des personnes morales<sup>538</sup>. Le législateur belge a réformé son régime par la loi-programme du 25 décembre 2017<sup>539</sup>.

L'intention annoncée<sup>540</sup> du législateur « n'est pas d'interdire les constructions juridiques en tant que telles, mais seulement de *neutraliser les avantages fiscaux en créant la transparence*<sup>541</sup> »<sup>542</sup>. Par conséquent, et sauf exception<sup>543</sup>, la taxe Caïman ou taxe de transparence implique une

---

537. Si l'assujetti à l'impôt des personnes morales est *fondateur* d'une *construction juridique*, indépendamment de la question de l'application de la taxe Caïman, il devra mentionner l'existence de la construction juridique et de certaines informations au sein de sa déclaration (art. 307, § 1<sup>er</sup>/3-4, du C.I.R. 1992).

538. Si ce régime est prévu à l'article 5/1 pour les personnes physiques, c'est l'article 220/1 du C.I.R. 1992 qui définit le régime de la taxe Caïman applicable aux assujettis à l'I.P.M. : « § 1<sup>er</sup>. Les revenus qui ont été recueillis par la construction juridique sont imposables dans le chef de la personne morale visée à l'article 220 qui est le fondateur de cette construction juridique, comme si cette personne morale les avait recueillis directement. Les dispositions visées à l'article 5/1, § 1<sup>er</sup>, alinéas 2 à 7, 9 et 10, s'appliquent aux personnes morales visées à l'alinéa 1<sup>er</sup>. — § 2. Dans le cas où un apport des droits économiques, des actions ou parts ou des actifs d'une construction juridique visée au a) ou b) ou dans le cas où les actifs d'une construction juridique sont transférés vers un autre État, les revenus non distribués de cette construction juridique sont censés, au moment où l'apport ou le transfert est réalisé, être attribués ou mis en paiement à la personne morale visée à l'article 220 qui est le fondateur de cette construction juridique. Le présent paragraphe n'est pas applicable aux transferts visés à l'article 5/1, §2, alinéa 2. — § 3. Les paragraphes 1<sup>er</sup> et 2 ne sont pas applicables dans les cas visés à l'article 5/1, § 3. »

539. Voy. à ce sujet D.-E. Philippe, « Élargissement de la taxe Caïman : les SICAV dédiées luxembourgeoises dans la ligne de mire », *Act. Fisc.*, n° 2016/6 ; C. Buysse, « Loi-programme du 25 décembre 2017 : les mesures retenues », *Le Fiscologue*, n° 1549, 12 janvier 2018, p. 8 ; K. Mees, « Loi-programme de fin d'année : volet fiscal (2) », *Actualités Monkey*, 9 janvier 2018 ; V.-A. De Brauwere et C. Wils, « Taxe Caïman : Le crocodile aux dents longues — Suite », *R.G.F.C.P.*, n° 2019/2, p. 34-52. Pour un état des lieux plus récent, voy. P. Maufort, « La taxe Caïman état des lieux », *R.G.C.F.*, n° 2021/3-4, p. 219-251.

540. Dans les travaux préparatoires, il est toutefois fait référence au cas néerlandais, dont le législateur s'est inspiré, et dont on souligne qu'il a eu pour effet d'entraîner la liquidation de nombre de constructions juridiques (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 54-1125/001, p. 29-30).

541. Nous soulignons.

542. *Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 54-1125/001, p. 30.

543. En vertu de l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 13<sup>o</sup>/1, du C.I.R. 1992, certains organismes et entités sont *exclus* de l'application de la taxe Caïman parce qu'ils « ne constituent pas des constructions juridiques » (sont visés les organismes de placements collectifs, les fonds de pension ou encore les sociétés cotées). L'article 220/1, § 3, du C.I.R. 1992 — au moyen d'un renvoi à l'article 5/1, § 3, du C.I.R. 1992 — prévoit *l'inapplicabilité de la taxe* notamment si la construction juridique exerce une activité économique effective ; on parle parfois à ce sujet de l'« exception de substance ». Cette activité ne peut avoir pour but la gestion du patrimoine privé du fondateur ou d'un des fondateurs de cette construction juridique.



taxation des revenus perçus<sup>544</sup> par des *constructions juridiques*<sup>545</sup> dans le chef du *fondateur*<sup>546</sup> de ces constructions, comme si ce dernier les avait perçus directement<sup>547</sup>. Alors que les assujettis à l'impôt des personnes morales

---

Aussi, l'ensemble des locaux, du personnel et de l'équipement dont cette entité dispose dans le lieu où elle est établie et, le cas échéant, dans le lieu où elle dispose d'un établissement stable, doit se trouver dans un rapport de proportionnalité avec l'activité économique précitée que cette entité y exerce.

544. Les revenus perçus par une construction juridique sont taxés, sans attendre leur hypothétique distribution, dans le chef du fondateur (voy. M. Gossiaux, *op. cit.*, p. 303).
545. Il faut distinguer trois catégories de « constructions juridiques ». La *première catégorie* désigne certaines « relations juridiques » qui visent les trusts et d'autres relations fiduciaires. La *seconde catégorie* fait référence aux personnes morales soumises à un impôt de moins de 15 %. Les personnes morales établies dans l'Espace économique européen — ou EEE — ne sont en principe pas visées par la deuxième catégorie sauf si elles figurent dans la liste 'limitative' *ad hoc* (A.R. du 21 novembre 2018, *M.B.*, 3 décembre 2018 ; voy. K. Hellinckx et S. Seré, « Extension du champ d'application de la taxe Caïman : la nouvelle 'liste EEE' », *Le Fiscologue*, n° 1591, 14 décembre 2018, p. 8 ; C. Wils, « Taxe Caïman au sein de l'EEE — une liste à nouveau élargie », *Act. Fisc.*, n° 2019/3). Concernant les personnes morales établies hors de l'EEE, il existe une liste exemplative de personnes morales présumées visées par la mesure (A.R. du 23 août 2015, *M.B.*, 28 août 2015 ; J. Van Dyck, « Les listes des constructions juridiques 'EEE' et 'non EEE' sont publiées », *Le Fiscologue*, n° 1441, 4 septembre 2015, p. 1) : pour les personnes morales établies hors de l'EEE, ne pas faire partie de la liste ne garantit pas l'inapplication de la mesure (la liste est exemplative) et, réciproquement, intégrer ladite liste n'implique pas forcément l'application de la mesure (la présomption est simple et peut être renversée si l'on prouve que l'impôt sur les revenus s'élève à au moins 15 % du revenu imposable de cette construction juridique, déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants). La *troisième catégorie* — instaurée par la loi de décembre 2017 — vise à éviter les contournements de la taxe par le biais de l'intégration d'une construction juridique dans une convention (cf. un contrat d'assurance). La mise en place d'une construction juridique de la première ou de la seconde catégorie dans un produit d'assurance n'empêche pas l'application de la taxe Caïman. Alors que les structures dites « doubles » (dans le cadre desquelles des constructions juridiques se superposent à d'autres constructions juridiques) n'étaient pas visées jusque-là par le dispositif, à l'occasion de la réforme, le législateur a veillé à ajouter les définitions de « construction filiale », de « construction mère » et de « construction en chaîne ».
546. Concernant l'application de la taxe Caïman pour les seuls assujettis à l'impôt des personnes morales, peuvent être considérées comme fondateur : la personne morale assujettie à l'impôt des personnes morales qui a constitué la construction juridique ; la personne morale assujettie à cet impôt qui y a apporté des biens et droits lorsque la construction a été constituée par un tiers ; la personne morale assujettie à l'impôt des personnes morales qui détient les droits juridiques des actions ou parts ou les droits économiques sur les biens et les capitaux détenus par une construction juridique de la deuxième catégorie ou encore la personne morale soumise à ce même impôt qui a conclu la convention dont question et au nom de laquelle la prime ou les primes afférentes à ce contrat sont acquittées (en lien avec la nouvelle catégorie de « construction juridique »).
547. En vertu de l'article 220/1, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992. À ce sujet, voy. notamment P. Smet, « 'Taxe Caïman' : parfois 'before cash' et même 'regardless of cash' », *Le Fiscologue*, n° 1429, 1<sup>er</sup> mai 2015, p. 1.



sont indistinctement concernés par une obligation de déclaration des constructions juridiques, le coût fiscal lié à l'application de la taxe Caïman et au régime de transparence fiscale diffère selon la *catégorie* d'assujettis à laquelle le contribuable appartient<sup>548</sup>. En effet, l'imposition transparente des revenus d'une construction juridique ne peut porter que sur les revenus qui, suivant la catégorie à laquelle appartient la personne morale fondatrice, sont imposables dans son chef, en supposant qu'elle ait recueilli ces revenus directement<sup>549</sup>.

Concernant les revenus distribués par des constructions juridiques, ils sont en principe taxés à titre de dividendes<sup>550</sup>. Une mesure préventive de la double imposition est prévue pour les distributions composées de revenus perçus et qui ont déjà fait l'objet d'une imposition par transparence<sup>551</sup>.

## II. « La base imposable à l'impôt des sociétés : une taxation sur l'ensemble des revenus « nets » de la personne morale

**145. La base imposable à l'impôt des sociétés : en principe, tous les revenus — présentation et plan.** À l'impôt des sociétés et en principe, tout ce que recueille un assujetti, en dehors de son capital libéré, constitue un profit de son *activité professionnelle* et, après déduction éventuelle des frais, un bénéfice imposable<sup>552</sup>. Ceci implique que les cotisations des membres<sup>553</sup>,

548. Voy. la catégorisation établie *supra*, n° 142 et s.

549. Voy. T. Afschrift, « La taxation par transparence des revenus des 'constructions juridiques' », *op. cit.*, n° 104, p. 70; J. Van Dyck, « Déclaration à l'IPM : vérifier si la 'taxe Caïman' n'est pas applicable », *Le Fiscologue*, n° 1479, 10 juin 2016, p. 2.

550. Art. 18, al. 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

551. Cette mesure est exprimée à l'article 221, al. 2, du C.I.R. 1992 : « L'article 21, alinéa 1<sup>er</sup>, 12<sup>o</sup> s'applique aux personnes morales imposées conformément à l'article 220/1 du C.I.R. 1992 », l'article 21, al. 1<sup>er</sup>, 12<sup>o</sup> du C.I.R. disposant que : « Les revenus des capitaux et biens mobiliers ne comprennent pas : [...] les revenus attribués ou mis en paiement par une construction juridique, dans la mesure où on a démontré que ces revenus sont constitués de revenus perçus par la construction juridique qui ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique dans le chef d'une personne physique ou une personne morale visée à l'article 220 du C.I.R. 1992. »

552. Com.I.R., n° 183/4 évoquant les décisions suivantes : Cass., 20 février 1962, *Pas.*, 1962, I, p. 706; Cass., 17 mars 1964, SA « Brouwerij Rodenbach », *B.C.D.*, 1965, I, p. 753; Cass., 7 juin 1966, *Pas.*, 1966, I, p. 1281. Voy. encore Cass., 13 avril 1978, *Pas.*, 1978, I, p. 899 (pour un commentaire : J. Coughon, « Primes d'émission et base imposable à l'impôt des sociétés [à propos d'un arrêt de la Cour de cassation] », *R.P.S.*, 1980, p. 83-102).

553. *Doc. parl.*, Sénat, 1975-1976, n° 925/2, p. 18-19. La taxation des cotisations des membres d'une A.S.B.L. soumise à l'impôt des sociétés a été critiquée en doctrine car le capital réuni par les associés en vue de l'exploitation de la société n'est pas imposé et il pourrait être soutenu que les cotisations des membres constituent précisément la mise de départ nécessaire pour les A.S.B.L. (L. Simonet et M. Eloy, *op. cit.*, p. 409).

les dons<sup>554</sup>, les subsides<sup>555</sup> ou encore le *sponsoring* sont soumis à l'impôt de sociétés. Une société est donc imposable sur l'ensemble des revenus. Toutefois, des dépenses ou des dettes de la société peuvent, sous conditions, être déductibles à titre de frais professionnels. Examinons d'abord ce qu'il convient d'entendre par l'ensemble des revenus (A) puis la question de la déduction des frais professionnels (B).

#### A. L'ensemble des revenus

**146. Principe.** L'impôt des sociétés impose l'ensemble des revenus *actifs et passifs* de l'assujéti. Si *tous les revenus* sont en principe taxables, ces revenus sont, en règle, considérés comme des revenus *professionnels*<sup>556</sup>. Les revenus imposables sont déterminés par le biais des articles 183 à 214bis du C.I.R. 1992.

**147. Élargissement de la base imposable.** Annoncée pour la fin de l'année 2016, c'est une loi du 25 décembre 2017 qui a consacré une grande réforme de l'impôt des sociétés. Cette réforme est, pour partie, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2018<sup>557</sup>. Alors que le système d'impôt des sociétés était jusqu'ici caractérisé par une *base imposable étroite combinée à un taux élevé*, la réforme a dessiné un nouveau profil d'impôt des sociétés associant, en vue de garantir la neutralité budgétaire<sup>558</sup>, une *base plus large*<sup>559</sup> à des *taux plus bas*<sup>560</sup>, tel que le recommandait le Conseil supérieur des finances<sup>561</sup>.

554. L'accroissement d'avoir qui trouve sa source dans des libéralités constitue un bénéficiaire sujet à taxation et doit entrer en ligne de compte pour déterminer le montant des bénéficiaires imposables (Bruxelles, 21 novembre 1931, *B.C.D.*, 1932, p. 22).

555. *Com.I.R.*, n° 183/7.

556. Cf. l'article 183 du C.I.R. 1992 : « Sous réserve des dérogations prévues au présent titre, les revenus soumis à l'impôt des sociétés ou exonérés dudit impôt sont, quant à leur nature, les mêmes que ceux qui sont envisagés en matière d'impôt des personnes physiques ; leur montant est déterminé d'après les règles applicables aux bénéficiaires. » L'article 183, *in fine*, du C.I.R. 1992 invite à un renvoi de principe, sous réserve des dérogations prévues, aux dispositions relatives aux bénéficiaires des entreprises individuelles, en matière d'impôt des personnes physiques, figurant aux articles 23 et suivants du C.I.R. 1992.

557. Voy. l'article 86 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *M.B.*, 29 décembre 2017.

558. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 2864/1, p. 4.

559. Voy. S. Lefèvre, N. Trefois et O. Riga, « Limitation de l'utilisation des déductions fiscales — Introduction d'une base taxable minimale à l'impôt des sociétés », *Act. Fisc.*, n° 2018/4.

560. Voy. A. della Faille, « Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés — Modifications apportées aux différents taux d'imposition », *Act. Fisc.*, n° 2018/6.

561. M. Bourgeois, « Quelques réflexions à propos du régime de (dé)fiscalisation des revenus des PME dans le système fiscal belge », in R. Aydogdu (coord.), *Les petites et moyennes entreprises dans le droit des affaires*, C.R.D.V.A., Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 325–388, spéc. p. 381 évoquant les rapports intitulés « Un tax shifting en faveur du travail et des

Pour élargir la base imposable, le *mécanisme de la « corbeille »*<sup>562</sup> est notamment introduit. Il s'agit d'une *limitation* de certaines déductions fiscales. Les déductions concernées sont le report des revenus définitivement taxés, des déductions pour capital à risque, des pertes antérieures reportées ainsi que la déduction pour capital à risque « *incrémentale* »<sup>563</sup>. Ces déductions interviennent après le calcul d'un premier solde de revenus. Elles sont placées dans une corbeille commune dont le montant ne peut excéder 1 000 000 euros majorés de 70 %<sup>564</sup> de la différence entre le *solde* et 1 000 000 euros. À concurrence du montant excédant ce million d'euros, la société subira à terme un *impôt minimum* de 7,5 %<sup>565</sup> sur cet excédent. Il convient encore de noter que les déductions qui ne peuvent pas être imputées peuvent être reportées et que les pertes reportées des P.M.E.<sup>566</sup> ne sont pas soumises à l'application du mécanisme de la corbeille pendant les quatre premiers exercices comptables suivant leur constitution (« sociétés débutantes »)<sup>567</sup>.

**148. Du bénéfice comptable au résultat fiscal : ajustements successifs.** Le résultat fiscal est un résultat comptable « ajusté », par le biais de la déclaration d'impôt<sup>568</sup>. En effet, au départ du bénéfice comptable, le bénéfice fiscal est « reconstitué » au fil d'« opérations » successives du formulaire de

---

bases imposables plus larges — Scénarios pour une réforme fiscale globale et significative » (août 2014) et « L'impôt des sociétés dans un contexte 'post-BEPS' » (juillet 2016), disponibles *via* le lien suivant : <http://www.conseilsuperieurdesfinances.be/fr/publications>.

562. Voy. notamment : *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 2864/1 ; S. Lefèvre, N. Trefois et O. Riga, *op. cit.* ; J. Van Dyck, « Réforme de l'impôt des sociétés : ce qui change aujourd'hui », *Le Fiscologue*, n° 1549, 12 janvier 2018, p. 2 ; P.-F. Coppens, « Réforme de l'impôt des sociétés : c'est parti ! », 23 décembre 2017, <http://www.coppensfiscaliste.be/reforme-de-limpot-societes-cest-parti/> ; A. Soldai, « Réforme ISOC », *R.G.F.C.P.*, n° 2018/2, p. 30–33.
563. Depuis l'exercice d'imposition 2019, la déduction pour capital à risque (ou déduction des intérêts notionnels) est devenue incrémentale. La déduction pour capital à risque n'est plus calculée sur la base des capitaux propres de l'exercice précédent. En effet, seul un cinquième de la différence entre les fonds propres (corrigés) en fin de période imposable par rapport aux fonds propres (corrigés) de la cinquième période imposable précédente est pris en compte dans la base de calcul de la déduction (voy. art. 205ter du C.I.R. 1992).
564. Voy. *infra*, n° 148 et la note subpaginale (586).
565. En effet, à partir de 2020, le taux de l'I.Soc. sera de 25 %. Ainsi, si l'on applique une imposition de 25 % sur 30 % d'un montant, cela revient à une imposition à hauteur 7,5 % de ce montant.
566. Voy. *infra*, n° 157.
567. Art. 207, al. 6, du C.I.R. 1992.
568. Ces opérations sont réglées par les articles 74 et suivants de l'arrêté royal d'exécution du C.I.R. 1992 (ci-après : A.R./C.I.R. 1992). Voy. notamment à ce sujet : Cass., 25 juin 1995 ; Cass., 20 février 1997 et la note de D. Garabedian, « Bénéfice imposable et droit comptable », *R.C.J.B.*, 2000, p. 530–557 et J. Kirkpatrick, « L'influence du nouveau droit

déclaration à l'impôt des sociétés. Le bénéfice taxable est ainsi obtenu au terme d'un processus composé de différentes opérations.

La *première opération* consiste à déterminer le résultat fiscal, le « bénéfice brut » via l'addition de trois éléments, c'est-à-dire l'accroissement des bénéfices réservés imposables, les « dépenses non admises<sup>569</sup> » et les dividendes distribués<sup>570</sup>.

Via la *deuxième opération*, le résultat est ventilé selon la provenance des bénéfices, en distinguant ainsi les bénéfices belges, les bénéfices étrangers taxables et les bénéfices étrangers exonérés par convention<sup>571</sup>.

Par une *troisième opération*, différents éléments exonérés ou non imposables sont déduits; il en va notamment ainsi des bénéfices exonérés en vertu de conventions préventives de la double imposition, de certaines libéralités et de certaines exonérations liées à l'engagement de personnel supplémentaire<sup>572</sup>.

Une *quatrième opération* permet la déduction des revenus définitivement taxés (RDT) de l'année en cours. Lorsqu'une société possède des actions ou parts d'une autre société, moyennant la rencontre de diverses conditions, la totalité des dividendes qu'elle obtient de cette autre société peut être déduite<sup>573</sup>.

La *cinquième opération*, consistant à permettre la déduction de 80 % des revenus de brevet et des certificats complémentaires de protection, a été supprimée<sup>574</sup>. En effet, cette mesure a fait l'objet d'un examen dans le cadre du plan d'action « *Base Erosion and Profit Shifting* » (BEPS), plan qui vise à ce que « les bénéfices soient imposés là où est exercée l'activité économique qui les génère et là où est créée la valeur<sup>575</sup> ». Il est apparu que ce régime ne satisfaisait pas aux conditions du programme BEPS et qu'il

---

comptable sur le droit des sociétés en Belgique », 1982, *J.T.*, p. 195 et s.; M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 1616, p. 1142.

569. Une distinction est faite, par la loi, entre les dépenses qui peuvent être déduites au titre de frais professionnels et celles dont la déduction n'est pas admissible, d'où le concept de « dépenses non admises ».

570. Art. 206/1, al. 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992. Voy. aussi CA., n° 136/98, 16 décembre 1998, B.2.4. : « La prise en compte des dépenses non admises s'inscrit dans le cadre de la première opération qui détermine le résultat fiscal. Celui-ci inclut le bénéfice réservé et le bénéfice distribué, majorés des dépenses non admises. Les moyens correspondant aux dépenses non admises ne sont imposés dans ce système que dans la mesure où ils excèdent la perte fiscale éventuelle. »

571. Art. 206/4 du C.I.R. 1992.

572. Art. 206/5 du C.I.R. 1992.

573. Art. 202 à 205 et 207, al. 2, du C.I.R. 1992.

574. Art. 543 du C.I.R. 1992 et art. 207, al. 2, du C.I.R. 1992.

575. B. Springael et P. Hechtermans, « BEPS action 5 : 'régime de PI 2.0' avec nouvelle approche du 'lien' », *Le Fiscologue international*, n° 389, 31 mai 2016, p. 1.

devait être abrogé<sup>576</sup>. Par une loi du 9 février 2017<sup>577</sup>, et en remplacement de cette mesure, la Belgique a mis en place un régime de « déduction pour revenus d'innovation ». Cependant, le gouvernement belge a prévu un régime transitoire pour permettre aux entreprises, sous certaines conditions, de continuer à bénéficier de la déduction des revenus de brevets durant cinq exercices. Pour ce faire, il faut que les brevets aient été octroyés ou demandés avant le 1<sup>er</sup> juillet 2016. Ce régime transitoire est d'application jusqu'au 30 juin 2021<sup>578</sup>.

La *sixième opération* prévoit la déduction pour revenus d'innovation à hauteur de 85 % des revenus nets d'innovation<sup>579</sup>. Les revenus nets ne sont toutefois pris en considération qu'en proportion de la part des dépenses de recherche et développement *propres* (dépenses qualifiantes) dans l'ensemble des dépenses de recherche et développement (dépenses globales). Pour déterminer cette proportion, l'on recourt à un *ratio nexus*<sup>580</sup>.

Par le biais d'une *septième opération*, on peut tenir compte de la déduction pour investissement<sup>581</sup>, qui permet de déduire une quotité du montant des investissements effectués au cours de la période imposable. Le pourcentage de base de la déduction pour investissement est de 8 %<sup>582</sup>. Les grandes sociétés ne bénéficient pas de cette déduction dite « de base<sup>583</sup> ». Certaines déductions « majorées » leur sont toutefois accessibles.

Depuis l'exercice d'imposition 2020, une *huitième opération* permet de déduire les transferts intra-groupes. Il est possible, dans certaines circonstances, de transférer — et ainsi pour le cédant de déduire de sa base imposable — une part du bénéfice à une autre société du groupe qui, elle, est en perte<sup>584</sup>. L'application de la mesure est toutefois limitée aux sociétés du

---

576. La déduction pour revenus de brevets fut abrogée par la loi du 3 août 2016 portant des dispositions fiscales urgentes, *M.B.*, 11 août 2016.

577. Loi du 9 février 2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, *M.B.*, 20 février 2017. Cette loi produit ses effets à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2016.

578. Voy. Circulaire AGFisc n° 41/2016.

579. Art. 205/1 à 205/4 du C.I.R. 1992 et art. 77/1 de l'A.R./C.I.R. 1992.

580. Cette fraction, définie par l'OCDE, sert à limiter les incitants fiscaux en matière de propriété intellectuelle en proportion de la présence économique effective de la société. Pour arriver à cela, « les revenus de brevets seront multipliés par une fraction qui exprime la partie des dépenses effectuées pour les activités R&D pour son propre compte ou pour les activités R&D sous-traitées par une entreprise non liée, dans le total des dépenses qu'une société a faites ou supportées pour le développement d'un brevet » (*Doc. parl.*, Chambre, 2016–2017, n° 2235/001, p. 4).

581. Art. 68 à 77 et art. 207, al. 2, du C.I.R. 1992.

582. Art 69, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

583. Art. 201 du C.I.R. 1992.

584. Plus précisément, ce régime est destiné aux sociétés résidentes et aux établissements belges de sociétés étrangères établies dans l'Espace économique européen. Les pertes de

groupe qui, durant au moins cinq périodes imposables successives, ont été liées les unes aux autres<sup>585</sup>.

Le résultat issu de la succession de ces différentes opérations, le « solde », sert de base pour l'application de la *corbeille*. Les déductions fiscales qui sont opérées par la suite (*i.e.* report de la déduction pour revenus définitivement taxés, report de la déduction pour revenus d'innovation, report des pertes antérieures et report de la déduction pour capital à risque) sont limitées lorsque leur montant dépasse un total d'1 000 000 d'euros. Au-delà de ce seuil, les déductions de la seconde « corbeille » sont limitées à 70 %<sup>586</sup> du bénéfice fiscal subsistant.

Sous réserve des cas de bases minimales d'imposition<sup>587</sup>, la différence entre le « solde » et la « corbeille » déductible permet, finalement, de déterminer le bénéfice imposable à l'impôt des sociétés.

## B. La déduction des frais professionnels

**149. Principe.** Pour déterminer le montant des bénéfices imposables, il convient en principe de diminuer du montant des bénéfices celui des frais professionnels qui les grèvent. Pour déterminer les frais professionnels, il faut se reporter à la lecture des articles 49 à 66*bis* du C.I.R. 1992<sup>588</sup> — dispositions relatives à l'impôt des personnes physiques, mais applicables aux sociétés par renvoi<sup>589</sup> — et 195 à 198*bis* du C.I.R. 1992 — dispositions spécifiques aux sociétés. Les dépenses non admises désignent les dépenses

---

sociétés étrangères établies dans l'EEE ne peuvent être imputées en Belgique que dans le cas exceptionnel de pertes encourues au cours de l'année de sa cessation.

585. Art. 205/5 du C.I.R. 1992. Un lien fort (90 %) et direct est requis. Voy. la Circulaire n° 2020/C/29 pour davantage de précisions.
586. À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023 (applicable à partir de l'exercice d'imposition 2024 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2023), le pourcentage de 70 % a été réduit à 40 %. Autrement dit, 60 % du bénéfice subsistant supérieur à 1 000 000 d'euros ne peut plus être neutralisé par des déductions fiscales. Cela équivaut *de facto* à un impôt minimum de 15 %. À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024 (applicable à partir de l'exercice d'imposition 2025 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2024), le pourcentage devrait de nouveau être relevé à 70 %, à condition que la loi transposant la directive européenne relative à la mise en place d'un niveau minimum d'imposition mondial de 15 % pour les groupes multinationaux dans l'Union européenne soit entrée en vigueur.
587. Art. 206/3, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992.
588. Par exemple, l'article 52 du C.I.R. 1992 prévoit une liste exemplative de frais professionnels déductibles alors que les articles 53 à 66*bis* du C.I.R. 1992 énoncent différentes exclusions et limitations à la déductibilité.
589. Voy. art. 183 du C.I.R. 1992 : « Sous réserve des dérogations prévues au présent titre, les revenus soumis à l'impôt des sociétés ou exonérés dudit impôt sont, quant à leur nature, les mêmes que ceux qui sont envisagés en matière d'impôt des personnes physiques ; leur montant est déterminé d'après les règles applicables aux bénéfices. »

comptabilisées comme charges dans le compte de résultats (elles sont donc venues en diminution du résultat comptable), mais qui ne sont pas déductibles comme frais professionnels d'un point de vue fiscal. Elles doivent faire l'objet d'une réintégration dans le résultat fiscal (première opération<sup>590</sup>).

**150. Conditions générales à la déductibilité des frais professionnels : article 49 du C.I.R. 1992.** Une analyse approfondie de ces dispositions particulières sort manifestement des limites de notre étude. Toutefois, il nous paraît opportun d'examiner l'article 49 du C.I.R. 1992, la disposition qui énumère les conditions générales à rencontrer pour postuler la déduction de frais professionnels.

À titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquiescer ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont [comptabilisés] comme telles.

Trois conditions doivent être réunies en vue de déduire des frais professionnels. Une condition d'*annualité* d'abord : le contribuable a fait ou supporté ces frais pendant la période imposable concernée, ce qui peut être établi si ces frais ont été payés ou supportés ou encore s'ils ont acquis le caractère de dettes ou de pertes certaines et liquides comme en atteste la comptabilité. Une condition de *finalité* ensuite : les frais doivent être faits ou supportés en vue d'acquiescer ou de conserver les revenus imposables. Une condition de *réalité* enfin : le contribuable justifie la réalité et le montant des frais *via* des documents de preuve ou les autres moyens de preuve admis par le droit autre que fiscal, à l'exception du serment<sup>591</sup>.

**151. Difficultés liées à la condition de finalité (1).** Depuis plus de quinze ans, pour satisfaire à la condition de finalité, la Cour de cassation requerrait que la dépense rentre dans les limites de l'objet statutaire de la société

590. Voy. *supra*, n° 148.

591. Voy. notamment : S. Gnedasj, « Negentig jaar cassatierechtspraak inzake kostenaf trek. Hoe de geschiedenis tot de toekomst bijdraagt — een actueel overzicht met praktische beschouwingen op het vlak van de vennootschapsbelasting », *A.F.T.*, n° 2016/1, p. 5–119, spéc., n° 1, p. 7–8. Voy. aussi sur cette question : S. Gnedasj, *Artikel 49 WIB 1992 ont(k)leed — Lessen uit negentig jaar cassatierechtspraak inzake kostenaf trek — een actueel overzicht met praktische én theoretische beschouwingen op het vlak van de vennootschapsbelasting*, Malines, Wolters Kluwer, 2017.



concernée<sup>592</sup>, sans quoi la dépense ne pouvait pas être déduite. Dans différents arrêts rendus en juin 2015, la Cour de cassation a opéré un certain revirement. Dans deux arrêts du 4 juin 2015<sup>593</sup>, la Cour de cassation, dans sa section francophone, a déclaré qu'« il ne ressort pas de [l'article 44 du C.I.R. 1964 (actuel article 49 du C.I.R. 1992)] que la déduction des dépenses professionnelles d'une société serait subordonnée à la condition qu'elles soient inhérentes à son activité sociale telle qu'elle résulte de son objet statutaire ». L'intuition première d'un infléchissement de la Cour a été confirmée quelques jours plus tard : dans plusieurs arrêts des 12 et 19 juin 2015, rendus cette fois par la section néerlandophone de la Cour de cassation, celle-ci a affirmé qu'elle revenait sur sa jurisprudence antérieure<sup>594</sup>.

L'impact de ce revirement jurisprudentiel sur la condition de finalité suscite différentes interprétations. En guise de synthèse, et à l'instar de M. Magnus<sup>595</sup>, l'on peut distinguer trois conceptions. Selon une conception *large*, puisque tous les revenus — même ceux issus d'opérations sans lien avec l'objet statutaire — sont imposables, la déductibilité des dépenses d'une société sera systématiquement et réciproquement admise. Dans une conception *étroite*, l'obligation d'établir un certain lien avec l'activité professionnelle effective serait maintenue. La conception *médiane* n'exige pas qu'une dépense soit conforme à l'activité d'une société pour être déductible, mais requiert uniquement qu'une telle dépense « ait pour but de concourir à la formation de bénéfices taxables<sup>596</sup> ».

- 
592. Via un premier arrêt du 18 janvier 2001, *Pas.*, 2001, I, p. 106, selon lequel : « En rejetant la déduction des dépenses litigieuses par la considération que la demanderesse ne démontre pas 'en quoi les opérations litigieuses auraient été nécessitées par l'exercice de son activité sociale telle que celle-ci est définie dans ses statuts', l'arrêt n'ajoute pas à l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 une condition qu'il ne prévoit pas. »
593. Cass., 4 juin 2015, F.14.0165.F (*Pas.*, 2015, VI–VIII, p. 1470) et les affaires jointes F.14.0185.F et F.14.0189.F (Cass., 4 juin 2015, *ibid.*, p. 1477).
594. Cass., 12 juin 2015, F.14.0080.N (*Pas.* 2015, VI–VIII, p. 1548) et F.13.0163 (*ibid.*, p. 1543) Voy. aussi les décisions suivantes : Cass., 12 juin 2015, F.14.0212.N (*ibid.*, p. 1550) et Cass., 19 juin 2015, F.13.0069.N ([www.monkey.be](http://www.monkey.be)).
595. F. Magnus, « Influence des activités statutaire et sociale en matière de déduction de frais professionnels », *R.G.F.C.P.*, n° 2016/7, p. 4–22, spéc. n° 29, p. 18.
596. À ce sujet, voy. S. Garroy, « La cotisation distincte sur commissions secrètes et les bénéfices dissimulés : Catch Them If You Can », *R.G.C.F.*, n° 2015/4, p. 259–302, spéc. note sub-paginale (108), p. 275. Outre la doctrine déjà évoquée *supra*, voy. aussi, concernant les arrêts de 2015 : C. Buysse, « Obligations coréennes : pas de QFIE sans retenue à la source effective », *Le Fiscalogues*, n° 1437, 3 juillet 2015, p. 9 et s.; S. Gnedasj, « Kostenaftrek : Cassatie Ontmantelt de bom van artikel 49 », *Fisc. Act.*, n° 2015/ 27, p. 1–8; Y. Dewael, « Frais professionnels et objet social : retour au texte et... à la raison! », *Act. Fisc.*, n° 2015/26; E. Masset, « Impôt des sociétés et dépenses propres à l'objet social », *Hebdo FiscalNet*, 1<sup>er</sup> août 2015, [www.monkey.be](http://www.monkey.be); S. Van Crombrugge, « Cassation et frais professionnels : arrêts moins spectaculaires qu'il n'y paraît », *Le Fiscalogues*, n° 1438, 7 août 2015, p. 1 et s.; D. Garabedian et F. Henneaux, *op. cit.*, n° 40, p. 233–235.



La *conception médiane* est à notre avis la seule compatible avec le libellé de l'article 49 du C.I.R. 1992 car, si la *conception large* fait fi de la condition de finalité pourtant reprise dans cette disposition, la *conception étroite* ajoute *a priori*<sup>597</sup> au texte de loi<sup>598</sup>.

Même si sa portée est encore incertaine, la Cour de cassation a, à notre avis, consacré la conception médiane à l'occasion d'un arrêt du 21 septembre 2018<sup>599, 600</sup>. Une société médicale avait postulé la déduction des frais liés à l'acquisition d'une habitation à la côte belge, déduction qui avait été refusée par l'administration. La Cour d'appel d'Anvers, saisie du litige, avait confirmé l'impossibilité de déduction des frais car, sur la base de différents arguments, il apparaissait clair que les dépenses n'étaient « pas vouées à acquérir ou à conserver des revenus imposables ». Parmi les éléments décisifs la Cour avait retenu le fait que la société n'avait pas établi que l'acquisition et la gestion de l'habitation présentaient un lien nécessaire avec

597. Ainsi, si le législateur voulait introduire, outre l'exigence selon laquelle les frais doivent être faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables, une restriction supplémentaire à la possible déduction des frais professionnels, il conviendrait de modifier la loi. Une telle perspective n'avait d'ailleurs pas été écartée dès 2015. Voy. Q.R., Chambre, 2015–2016, n° 54–049, p. 307. Le ministre des Finances s'exprimait en ces termes : « J'ai chargé mon administration d'examiner les conséquences des arrêts concernés de la Cour de cassation, notamment sur la question de savoir si une initiative législative doit être envisagée à la lumière de la jurisprudence de la Cour. Je peux déjà faire savoir que dans l'hypothèse où une modification légale serait requise, ce seraient les dispositions spécifiques à l'impôt des sociétés qui devront être adaptées. » Un tel projet se trouvait dans son « Plan d'action pour lutter contre la fraude fiscale » du 3 décembre 2015 ([www.vanoverveldt.belgium.be](http://www.vanoverveldt.belgium.be); voy. spéc. p. 8). De plus, une proposition de loi avait été déposée en 2016 afin d'ajouter un nouvel alinéa dans l'article 49 du C.I.R. 1992 subordonnant la déductibilité des frais à la condition que ceux-ci soient « nécessairement liés à l'activité sociale ou réelle » de la société. À ce sujet, voy. A. Nollet, *De l'abus fiscal » ou Quand des actes juridiques des contribuables sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt — Essai d'une théorie critique en droit fiscal belge*, op. cit., p. 448–449.

598. En ce sens, voy. S. Van Crombrugge, « Cassation et frais professionnels : arrêts moins spectaculaires qu'il n'y paraît », *Le Fiscologue*, n° 1438, 7 août 2015, p. 1 et s. : « Il ressort de la jurisprudence ancienne de la Cour de cassation que les expressions 'en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables', 'se rattacher nécessairement à l'exercice de l'activité professionnelle' et 'être propres ou inhérents à l'exercice de l'activité professionnelle' doivent être considérées comme synonymes » (Cass., 26 octobre 1954, *Arr. Verbr.*, 1955, [116], p. 118; Cass., 22 avril 1958, *Arr. Verbr.*, 1958, p. 650; Cass., 18 octobre 1960, *Pas.*, 1961, I, [179], p. 181; Cass., 9 février 1965, *Pas.*, 1965, I, [582], p. 585; Cass., 5 juin 1975, *Arr. Cass.*, 1975, [1059], p. 1061–1062; voy. à ce sujet S. Van Crombrugge, « Het onderscheid tussen bedrijfslasten en privé-uitgaven in de personenbelasting », *T. Not.*, 1983, p. 241–265, spéc. p. 247 et 252).

599. Cass., 21 septembre 2018, *F.J.F.*, n° 2018/244. Pour un commentaire, voy. S. Gnedasj et K. Janssens, « Ook Cassatie is streng voor aftrek appartement aan kust », *Fisc. Act.*, n° 2018/37, p. 1–4; C. Buysse, « Frais d'une habitation à la côte : la Cour de cassation confirme le rejet de la déduction », *Le Fiscologue*, n° 1582, 12 octobre 2018, p. 11.

600. Dans le même sens, voy. S. Gnedasj et K. Janssens, op. cit.

l'activité effective de la société (« *bovendien wordt niet aangetoond dat deze verrichtingen noodzakelijk verband houden met een door de vennootschap werkelijk gevoerde (doch niet in de statuten vermelde) activiteit*<sup>601</sup> »). La Cour a rappelé que, parmi les conditions de l'article 49 du C.I.R. 1992, il fallait vérifier que les revenus visent à « acquérir ou à conserver des revenus imposables » ; cela tend à écarter la conception large. Aussi, en tenant compte des autres arguments l'ayant conduit à rendre sa décision de rejet des frais, la Cour de cassation a estimé que la Cour anversoise avait suffisamment justifié sa décision « quelle que soit la référence à l'objet social et aux activités de la société » (« *ongeacht de verwijzing naar het doel en de activiteiten van de eiseres* ») ; cela tend à écarter la conception étroite.

**152. Difficultés liées à la condition de finalité (2).** À côté de la controverse relative au lien à entretenir ou non avec l'activité — sociale ou effective — de la société, la condition de finalité a fait l'objet d'un autre débat, cette fois lié à l'octroi d'avantages de toute nature au dirigeant d'une société. Il arrive que des montages soient mis en place pour faire diminuer le coût fiscal lié à l'acquisition d'un immeuble : la société acquiert des droits réels (usufruit, droit d'emphytéose ou pleine propriété) dans un immeuble. La société met ensuite l'immeuble gratuitement à la disposition du dirigeant. Une combinaison de dispositions du Code des impôts sur les revenus permet à la société de déduire les rémunérations des dirigeants (dont les avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle<sup>602</sup>) et tous les frais qu'elle expose pour l'immeuble (s'agissant de dépenses destinées à procurer une rémunération en nature). Le dirigeant qui bénéficie ainsi de la jouissance d'un immeuble sera imposé sur ledit avantage par le biais d'un régime forfaitaire d'imposition<sup>603</sup>. Certains ont soutenu qu'à partir du moment où le dirigeant était imposé sur l'avantage, la société était en droit de déduire les frais ; c'est la théorie dite de la rémunération.

Dans différents arrêts, la Cour de cassation a toutefois contesté l'existence d'un lien nécessaire entre l'imposition du dirigeant et le droit de déduction de la société<sup>604</sup>. La condition de *finalité* de l'article 49 du C.I.R.

601. Anvers, 17 janvier 2017, *F.J.F.*, n° 2017/165. Pour un commentaire, voy. C. Buysse, « Frais d'un appartement au littoral à proximité du lieu de travail », *Le Fiscologue*, n° 1509, 22 février 2017, p. 12.

602. Voy. art. 32, 52, 3°, 195, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992.

603. Voy. art. 36, § 1<sup>er</sup>, al. 2, du C.I.R. 1992 et art. 18 de l'A.R./C.I.R. 1992.

604. Cass., 14 octobre 2016, F.14.0203.N, *F.J.F.*, n° 2017/44 ; Cass., 14 octobre 2016, F.15.0103.N, *F.J.F.*, n° 2017/69. Dans le même sens, mais au départ d'un autre argumentaire (assimilation de l'immeuble mis gratuitement à la disposition du dirigeant à des résidences de plaisance ou d'agrément), voy. Cass., 25 juin 2020, F.18.0148.N. Voy. notamment les articles de doctrine suivants : A. Vermeire, « Déductibilité des frais professionnels exposés par une société en vue d'accorder un ATN (logement) à son

1992 ne permet pas, en principe, de déduire les frais qui ne correspondent pas à des prestations réelles<sup>605</sup>. Conformément à la condition de finalité, pour être déductibles, les frais pris en charge par la société doivent avoir été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables propres. Ainsi, il faut démontrer que cet avantage rémunère des prestations effectives du dirigeant au profit de la société. Il existe toutefois une importante incertitude sur la preuve devant être apportée par la société pour démontrer que l'avantage octroyé au dirigeant constitue bien la contrepartie de prestations effectives du bénéficiaire. Ainsi, en fonction de la jurisprudence, cette preuve semble tantôt pouvoir être apportée par des éléments formels (par exemple, des documents sociaux, tels que des rapports du conseil d'administration ou l'assemblée générale<sup>606</sup>), tantôt par des éléments matériels (tels que l'évolution du chiffre d'affaires de la société, éventuellement en comparaison avec l'évolution de la rémunération du dirigeant<sup>607</sup>), au point toutefois de parfois sembler (presque) impossible à apporter<sup>608</sup>.

---

dirigeant — Quand habiter gratuitement peut coûter cher », *R.G.E.N.*, n° 2021/4, p. 218–229; M. Gossiaux et A. Willems, « Prouver la réalité des prestations rémunérées : un point d'actualité sur la théorie de la rémunération », *R.G.F.C.P.*, 2020/4, p. 13–21; L. Meert et D. Noré, « Comment prouver la réalité des prestations de gestion? », *Le Fiscologue*, n° 1461, 29 janvier 2016, p. 3; J. Van Dyck, « Quel avenir pour la théorie de la rémunération? », *Le Fiscologue*, n° 1469, 25 mars 2016, p. 8; C. Buisse, « Habitation du gérant : la 'théorie de la rémunération' confirmée », *Le Fiscologue*, n° 1411, 19 décembre 2014, p. 14; C. Buisse, « La 'théorie de la rémunération' suppose des prestations réelles du dirigeant », *Le Fiscologue*, n° 1496, 11 novembre 2016, p. 1; J. Labaisse, « La 'théorie de la rémunération' requiert l'existence de prestations réelles et effectives de la part du gérant », *Act. Fisc.*, n° 2017/11; X, note sous Anvers, 6 mars 2018, *Courr. Fisc.*, n° 2018/12, p. 1040; D. Garabedian et F. Henneaux, *op. cit.*, n° 44, p. 241–242; K. Janssens, « Bezoldigingstheorie is terug van weggeweest », *Fisc. Act.*, n° 2019/12, p. 1–3. Voy. encore les références citées par D. Deschrijver, P. Malherbe et O. Hermand (« Fiscaal recht voor vennootschappen en verenigingen 2017–2018 », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2019/1, p. 284–320, spéc. n° 96, p. 308).

605. Voy. notamment : Cass., 18 janvier 2013, *Pas.*, 2013, I., p. 115; Cass., 20 juin 2013, *T.F.R.*, 2015, n° 479, p. 313; Cass., 13 novembre 2014, *F.J.F.*, n° 2015/130; Cass., 15 octobre 2015, *Pas.*, 2015, X, p. 2357; Cass., 14 octobre 2016, F.14.0203.N, *F.J.F.*, n° 2017/44; Cass., 14 octobre 2016, F.15.0103.N, *F.J.F.*, n° 2017/69.

606. Mons, 29 mai 2019, 2017/RG/307; Mons, 13 août 2019. Pour un commentaire de ces décisions, voy. : J. Van Dyck, « Théorie de la rémunération : l'importance d'une convention », *Le Fiscologue*, n° 1633, 22 novembre 2019, p. 6; Anvers, 14 janvier 2020, 2018/AR/1207.

607. Anvers, 18 janvier 2022, 2020/AR/1364.

608. La difficulté probatoire liée à la théorie de la rémunération a amené certaines sociétés, lorsqu'elles détenaient la pleine propriété de l'immeuble mis à disposition de leur dirigeant, à invoquer le caractère d'investissement d'une telle acquisition ainsi que la potentielle réalisation d'une plus-value future taxable pour justifier la déductibilité des frais en lien avec ledit immeuble (« théorie de la plus-value future »). Cette théorie semble toutefois avoir été définitivement rejetée par la Cour de cassation, à tout le moins pour

## Sous-section 2. *Les taux applicables et le mode de calcul de l'impôt*

**153. Taux distincts v. taux en principe unique.** Là où l'impôt des personnes morales mobilise *différents taux* à associer aux différents revenus imposables (I), le montant d'impôt des sociétés est en principe déterminé au moyen d'un *taux unique* sauf si l'on a affaire à une petite ou moyenne entreprise auquel cas l'on peut bénéficier d'un taux réduit sur une première tranche de revenus (II).

### I. *La conjonction de différents taux distincts pour l'impôt des personnes morales*

**154. Présentation du système de taux distincts.** Si les différentes bases taxables à l'impôt des personnes morales sont énumérées aux articles 221 à 224 du C.I.R. 1992, pour connaître le montant d'impôt, encore faut-il déterminer le taux d'imposition applicable et le mode de calcul de l'impôt. À ce titre, l'on compose avec plusieurs taux qu'il faut associer aux différents éléments taxables. Ces taux sont précisés aux articles 225<sup>609</sup> et 226<sup>610</sup> du C.I.R. 1992. Nous avons choisi de synthétiser le système sous la forme d'un tableau.

---

les résidences de plaisance ou d'agrément, au profit de la seule théorie de la rémunération dûment limitée par sa jurisprudence (Cass., 21 octobre 2022, no F.20.0124.N). Pour un commentaire, voy. S. Van Crombrugge, « Arrêt de cassation sur les frais d'une société pour un appartement à la mer », *Le Fiscologue*, n° 1768, 25 novembre 2022, p. 10.

609. L'impôt qui se rapporte à des revenus visés à l'article 221 est égal aux précomptes immobilier et mobilier. L'impôt est calculé : 1° au taux de 20 p.c. sur les revenus visés à l'article 222, 1° à 3°; 2° au taux de 33 p.c. ou de 16,5 p.c. suivant la distinction prévue à l'article 171, 1°, b, et 4°, d, sur les plus-values visées à l'article 222, 4°; 3° au taux de 16,5 p.c. sur les plus-values visées à l'article 222, 5° et 6°; 4° au taux de 100 p.c. sur les dépenses et les avantages de toute nature, non justifiés visés à l'article 223, alinéa 1<sup>er</sup>, 1°, et sur les avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 223, alinéa 1<sup>er</sup>, 3°, sauf si on peut établir que le bénéficiaire de ces frais, ces avantages de toute nature et ces avantages financiers est une personne morale, auxquels cas cette cotisation est égale à 50 p.c.; 5° au taux visé à l'article 215, alinéa 1<sup>er</sup>, sur les cotisations, primes, pensions, rentes et allocations visées à l'article 223, alinéa 1<sup>er</sup>, 2°, sur les avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 223, alinéa 1<sup>er</sup>, 3°, et sur les montants visés à l'article 223, alinéa 1<sup>er</sup>, 4°, 4°bis, 5° et 5°bis; 6° au taux de 25 p.c. sur les dividendes visés à l'article 224.
610. L'impôt sur les dividendes visés à l'article 224, est majoré comme il est prévu à l'article 218, en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés visés audit article.

Base imposable (C.I.R. 1992)	Élément taxable	Taux applicable
Art. 221	Revenu cadastral de leurs biens immobiliers sis en Belgique <sup>611</sup>	Précompte immobilier <sup>612</sup> : 1,25/3,97 % <sup>613</sup> du R.C. indexé sauf exception (auxquels il convient d'ajouter les centimes additionnels locaux)
	Revenus des capitaux et biens mobiliers ainsi que de certains revenus divers à caractère mobilier <sup>614</sup>	Précompte mobilier <sup>615</sup> : 30 % sauf exception <sup>616</sup>
Art. 223	Dépenses non justifiées <sup>617</sup>	100 % ou 50 % <sup>618</sup>
	Pensions, capitaux, cotisations et primes patronales <sup>619</sup>	Taux normal d'I.Soc. <sup>620</sup>
	Frais de voiture (17 ou 40 % de l'ATN) <sup>621</sup>	Taux normal d'I.Soc. <sup>622</sup>
	Avantages financiers ou de toute nature <sup>623</sup>	100 % ou 50 % <sup>624</sup> + <sup>625</sup> Taux normal d'I.Soc. <sup>626</sup>

611. Art. 221, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

612. Art. 225, al. 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992.

613. En Région wallonne et en Région de Bruxelles-Capitale : 1,25 % (voy. art. 255 du C.I.R. 1992). En Région flamande : 3,97 % (voy. art. 2.1.4.0.1 du Code flamand de la fiscalité).

614. Art. 221, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

615. Art. 225, al. 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992.

616. Art. 269 du C.I.R. 1992. Des exceptions sont prévues. Il en va ainsi pour les revenus de dépôt d'épargne visés à l'article 21, alinéa 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, auquel cas le taux est de 15 % (art. 269, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992).

617. Art. 223, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

618. Art. 225, al. 2, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

619. Art. 223, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

620. Art. 225, al. 2, 5<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

621. Art. 223, al. 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup> et 5<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

622. Art. 225, al. 2, 5<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

623. Art. 223, al. 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

624. Art. 225, al. 2, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

625. À l'impôt des personnes morales, les avantages visés à l'article 53, 24<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, sont ajoutés à l'article 225, al. 2, 4<sup>o</sup> et 5<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, pour être taxés au taux de 100 ou, le cas échéant, de 50 % mais également au taux ordinaire de l'impôt des sociétés fixé à l'article 215, al. 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992, afin que ces avantages subissent l'effet équivalent à la non-déductibilité de frais professionnels et à la cotisation distincte prévue pour les assujettis à l'impôt des sociétés. A ce sujet, voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2006–2007, n<sup>o</sup> 51–2677/001, p. 21.

626. Art. 225, al. 2, 5<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

Base imposable (C.I.R. 1992)	Élément taxable	Taux applicable
Art. 223	Excédent des rémunérations des agents de sportifs <sup>627</sup>	Taux normal d'I.Soc. <sup>628</sup>
Art. 222	Revenus immobiliers tirés d'un immeuble sis à l'étranger <sup>629</sup>	20 % <sup>630</sup>
	Revenus immobiliers tirés d'un immeuble sis en Belgique et donné en location <sup>631</sup>	20 % <sup>632</sup>
	Sommes obtenues à l'occasion de la constitution/cession d'un droit d'emphytéose, de superficie ou de droits immobiliers similaires <sup>633</sup>	20 % <sup>634</sup>
	Plus-values sur immeubles non bâtis sis en Belgique <sup>635</sup>	33 % ou 16,5 % <sup>636</sup>
	Plus-values sur participations importantes <sup>637</sup>	16,5 % <sup>638</sup>
	Plus-values sur immeubles bâtis sis en Belgique <sup>639</sup>	16,5 % <sup>640</sup>

## II. Un taux unique de principe pour l'impôt des sociétés

**155. Taux de principe.** Si la réforme de l'impôt des sociétés de décembre 2017 tend à élargir la base imposable de l'impôt des sociétés, elle procède également à une *diminution du taux*<sup>641</sup> : fixé depuis 2004 à 33,99 %, le

627. Art. 223, al. 1<sup>er</sup>, 8<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

628. Art. 225, al. 2, 5<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

629. Art. 222, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

630. Art. 225, al. 2, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

631. Art. 222, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

632. Art. 225, al. 2, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

633. Art. 222, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

634. Art. 225, al. 2, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

635. Art. 222, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

636. Art. 225, al. 2, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

637. Art. 222, 5<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

638. Art. 225, al. 2, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

639. Art. 222, 6<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

640. Art. 225, al. 2, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

641. L'œuvre de diminution du taux de l'impôt des sociétés est constante depuis 1980. Voy. à ce sujet notamment V.-A. De Brauwere et C. Wils, « Réforme de l'impôt des sociétés :

taux normal de l'impôt des sociétés est passé à 29,58 % pour les exercices d'imposition 2019 et 2020 et il est de 25 % depuis l'exercice d'imposition 2021<sup>642</sup>. Même avec un taux de 25 %, le taux belge reste tout de même supérieur à la moyenne des pays industrialisés (22,5 %) ainsi qu'au nouveau taux américain (21 %)<sup>643</sup>. Le taux normal s'applique en principe à tous les éléments de la base imposable, à l'exception toutefois des éléments visés par un taux d'imposition distinct.

**156. Dérogation en faveur des P.M.E. : taux réduits.** À côté du *taux normal*, un dispositif particulier est toutefois prévu pour les *petites et moyennes entreprises* (P.M.E.). Pour les exercices d'imposition 2019 et 2020, un *taux linéaire réduit* fixé à 20,40 % était prévu pour la *première tranche* de 100 000 euros. Le *taux normal* est applicable *au-delà* de ce montant. Depuis l'exercice d'imposition 2021, le taux réduit est de 20 %<sup>644</sup>.

**157. La notion de P.M.E. avant et après la réforme de l'impôt des sociétés.** Avant la réforme de l'impôt des sociétés, une P.M.E. pour l'application du *taux progressif réduit*<sup>645</sup> était, sauf exception<sup>646</sup>, une société dont

---

la nécessaire réduction du taux et ses mesures compensatoires », *R.G.F.C.P.*, n° 2018/3, p. 10–24. Les deux auteures précisent en effet que « le taux isoc était de 48 % en 1980. Il a diminué à 45 %, puis 43 %, puis 41 % puis 39 % au cours des années 80 et début des années 90. La cotisation complémentaire de crise l'a fait monter à 40,17 % puis le taux est redescendu à 33,99 % depuis 2004 » (*ibid.*, note subpaginale [6], p. 10).

642. Voy. l'article 215, al. 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992.

643. Les États-Unis ont opéré une réforme fondamentale de leur système fiscal, laquelle porte à 21 % — contre 35 % initialement — le taux d'impôt des sociétés. Voy. H. Niesten, « Réforme historique du régime fiscal américain », *Le Fiscologue international*, n° 408, 31 décembre 2017, p. 1 ; M. Van Den Bergh et S. Claes, « États-Unis : régime fiscal territorial avec un solide bâton derrière la porte », *Le Fiscologue international*, n° 414, 30 juin 2018, p. 1. Voy. aussi, à ce sujet, le dossier consacré au droit fiscal américain et à son influence dans la *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2017/3.

644. Voy. l'article 215, al. 2, du C.I.R. 1992.

645. Le taux progressif réduit était fixé comme suit : 24,98 % sur la première tranche de 0 à 25 000 euros ; 31,93 % sur la tranche de 25 000 à 90 000 euros ; 35,54 % sur la tranche de 90 000 à 322 500 euros.

646. Le bénéfice des taux réduits n'était pas applicable : – aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui détiennent des actions ou parts dont la valeur d'investissement excède 50 p.c., soit de la valeur réévaluée du capital libéré, soit du capital libéré augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées. La valeur des actions ou parts et le montant du capital libéré, des réserves et des plus-values sont à envisager à la date de clôture des comptes annuels de la société détentrice des actions ou parts. Pour déterminer si la limite de 50 p.c. est dépassée, il n'est pas tenu compte des actions ou parts qui représentent au moins 75 p.c. du capital libéré de la société qui a émis les actions ou parts ; – aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, dont les actions ou parts représentatives du capital social sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés ; – aux sociétés dont les dividendes distribués excèdent



le revenu imposable n'excédait pas 322 500 euros<sup>647</sup>. Depuis la réforme de l'impôt des sociétés, une P.M.E. est définie comme une petite société au sens de l'article 15, § 1<sup>er</sup> à 6, du Code des sociétés<sup>648</sup>. S'il est fait référence au paragraphe 6 de cette disposition, selon laquelle les critères relatifs aux travailleurs occupés, au chiffre d'affaires et au total du bilan doivent être consolidés pour les sociétés liées, il n'est pas renvoyé notamment au paragraphe 7 de cette disposition, lequel prévoit des dérogations à la consolidation. En matière fiscale, il en résulte que ces critères devront toujours être appliqués sur une base consolidée<sup>649</sup>.

---

13 % du capital libéré au début de la période imposable; – aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui n'allouent pas à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise une rémunération à charge du résultat de la période imposable égale ou supérieure au revenu imposable de la société lorsque cette rémunération n'atteint pas 36 000 euros; – aux sociétés d'investissement visées aux articles 6 et 271/5 de la loi du 3 août 2012 relative aux organismes de placement collectif qui répondent aux conditions de la Directive 2009/65/CE et aux organismes de placement en créances, aux sociétés d'investissement visées aux articles 181 et 282 de la loi du 19 avril 2014 relative aux organismes de placement collectif alternatifs et à leurs gestionnaires, aux sociétés immobilières réglementées, aux sociétés d'investissement à capital fixe en biens immobiliers, ainsi qu'aux organismes de financement de pensions visés à l'article 8 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle, dans la mesure où l'article 185bis, § 1<sup>er</sup>, s'applique.

647. Concernant les critiques faites à l'encontre de cette définition, voy. notamment M. Bourgeois, « Quelques réflexions à propos du régime de (dé)fiscalisation des revenus des PME dans le système fiscal belge », *op. cit.*, p. 352–355; D. Garabedian et F. Henneaux, *op. cit.*, n° 73, p. 274–276.
648. Sous l'empire du Code des sociétés et des associations, voy. art. 1:24, § 1<sup>er</sup>–6 du C.S.A. Les notions de P.M.E. en droit des sociétés et en droit fiscal ne se recouvrent donc pas tout à fait par le biais de la réforme de l'impôt des sociétés : une petite société en droit des sociétés peut en effet être exclue de l'application du taux réduit — parce qu'elle est considérée comme une grande société — en raison de la consolidation fiscale obligatoire des critères en matière d'effectif du personnel, de chiffre d'affaires et de total du bilan. (J. Van Dyck, « Ce qu'implique la condition de rémunération minimale », *Le Fiscologue*, n° 1555, 23 février 2018, p. 1).
649. Une P.M.E. au sens du droit des sociétés mais dont le bénéfice imposable excédait ledit plafond en était exclue. Les notions de P.M.E. en droit des sociétés et en droit fiscal ne se recouvrent donc pas tout à fait par le biais de la réforme de l'impôt des sociétés : une petite société en droit des sociétés peut en effet être exclue de l'application du taux réduit — parce qu'elle est considérée comme une grande société en droit fiscal — en raison de la consolidation fiscale obligatoire des critères en matière d'effectif du personnel, de chiffre d'affaires et de total du bilan. (J. Van Dyck, « Ce qu'implique la condition de rémunération minimale », *Le Fiscologue*, n° 1555, 23 février 2018, p. 1). Voy. aussi J. Van Dyck, « Nouvelle définition de la PME : application consolidée en matière fiscale », *Le Fiscologue*, n° 1437, 3 juillet 2015, p. 3; M. Bourgeois, « Quelques réflexions à propos du régime de (dé)fiscalisation des revenus des PME dans le système fiscal belge », *op. cit.*, p. 360–361.



**158. Autres spécificités réservées aux P.M.E.** Outre l'application d'un taux réduit, d'autres dispositifs sont réservés aux P.M.E. par la réforme de l'impôt des sociétés<sup>650</sup>. Dans ce cadre, il est important de noter que la nouvelle définition de la P.M.E., qui renvoie à la notion de société en droit des personnes morales, n'était pas neutre pour les entreprises (sociales) qui empruntent une structure autre que sociétaire. En effet, une A.S.B.L. ne pouvait plus être considérée comme une P.M.E., ce qui la privait de l'applicabilité des régimes que le législateur réserve aux petites sociétés, notamment le bénéfice du taux réduit sur la première tranche de 100 000 euros de revenus. Toutefois, en vertu d'une loi du 5 juillet 2022<sup>651</sup>, entrée en vigueur 20 jours plus tard, les A.S.B.L. qui ne sont pas des sociétés au sens du droit des personnes morales assujetties à l'impôt des sociétés et qui satisfont aux critères de l'article 1:24, § 1<sup>er</sup> à 6, du Code des sociétés et des associations, sont qualifiées de petites sociétés (art. 2, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, c)*bis*, du C.I.R. 1992).

**159. Exceptions au taux réduit après la réforme de l'impôt des sociétés.** Comme par le passé, il existe des *exceptions* au bénéfice du taux réduit pour les P.M.E. :

- les sociétés, *autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération*, qui détiennent des actions ou parts dont la valeur d'investissement excède 50 %, soit de la valeur réévaluée du capital libéré, soit du capital libéré augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées. La valeur des actions ou parts et le montant du capital libéré, des réserves et des plus-values sont à envisager à la date de clôture des comptes annuels de la société détentrice des actions ou parts. Pour déterminer si la limite de 50 % est dépassée, il n'est pas tenu compte des actions ou parts qui représentent au moins 75 % du capital libéré de la société qui a émis les actions ou parts ;
- les sociétés, *autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération*, dont les actions ou parts représentatives du capital

---

650. Ainsi, notamment, la déduction pour investissement de base (septième opération; voy. *supra*, n° 148). On peut également observer que le mécanisme dit de la « corbeille », qui prévoit une limitation de certaines déductions fiscales à l'impôt des sociétés, n'est pas applicable aux pertes reportées des P.M.E. débutantes (art. 207, al. 6, du C.I.R. 1992) ou encore que, depuis l'exercice d'imposition 2021, par dérogation à l'article 62 du C.I.R. 1992, les P.M.E. amortissent le montant global des frais accessoires au prix d'achat d'une immobilisation soit intégralement pendant la période imposable au cours de laquelle ces frais ou coûts sont exposés, soit de la même manière que le montant en principal de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations concernées, là où les autres sociétés ne peuvent pas déduire ces mêmes frais en une fois.

651. Loi du 5 juillet 2022 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 15 juillet 2022.

- social sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés<sup>652</sup> ;
- les sociétés, *autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération*, et autres que les sociétés débutantes (c'est-à-dire pendant les quatre premières périodes imposables à partir de leur constitution)<sup>653</sup>, qui n'allouent pas à au moins un de leurs dirigeants d'entreprise une rémunération à charge du résultat de la période imposable au moins égale à 45 000 euros. Lorsque la rémunération est inférieure à 45 000 euros, cette rémunération à charge du résultat de la période imposable doit être au moins égale au résultat de la période imposable ;
  - les sociétés d'investissement visées aux articles 6 et 271/5 de la loi du 3 août 2012 relative aux organismes de placement collectif qui répondent aux conditions de la Directive 2009/65/CE et aux organismes de placement en créances, aux sociétés d'investissement visées aux articles 181 et 282 de la loi du 19 avril 2014 relative aux organismes de placement collectif alternatifs et à leurs gestionnaires, aux sociétés immobilières réglementées, aux sociétés d'investissement à capital fixe en biens immobiliers, ainsi qu'aux organismes de financement de pensions visés à l'article 8 de la loi du 27 octobre 2006 relative au contrôle des institutions de retraite professionnelle, dans la mesure où l'article 185*bis*, § 1<sup>er</sup>, s'applique<sup>654</sup>.

---

652. Notons que, pour établir si les actions ou parts représentatives du capital social de la société à taxer sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés, il ne faut pas tenir compte des actions ou parts détenues par des personnes morales soumises à l'impôt des personnes morales (Com.I.R., n° 215/20 ; réponse à la question parlementaire n° 1180 de M. Viseur du 7 janvier 1998, *Bulletin des Questions et Réponses*, 23 février 1998, n° 118, p. 16257).

653. *A contrario*, l'exception au bénéfice du taux réduit s'applique à partir de la cinquième période imposable depuis la constitution de la petite société. Pour figer la date de constitution, l'on retient la date du dépôt de l'acte de constitution au greffe du tribunal de l'entreprise ou d'une formalité d'enregistrement similaire dans un autre État membre de l'Espace économique européen (art. 145/26, § 1<sup>er</sup>, al. 3 et 4, du C.I.R. 1992).

654. Voy. l'article 215, al. 3, 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup>, 4<sup>o</sup> et 6<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

## 160. Tableau de synthèse

	Exercice d'imposition 2018 (période imposable 2017)	Exercices d'imposition 2019 et 2020 (périodes imposables 2018 et 2019)	À partir de l'exercice d'imposition 2021 (période imposable 2020)
Taux ordinaire	33,99 % (33 % + 3 % CCC <sup>655</sup> )	29,58 % (29 % + 2 % CCC)	25 % (25 % + 0 % CCC)
Définition P.M.E.	Sauf exception, une société ( <i>au sens fiscal du terme</i> ) dont le revenu imposable n'excède pas 322 500 euros	Sauf exception, une société ( <i>au sens du droit des personnes morales</i> ) qui rencontrent les conditions de l'article 15, § 1–6 du Code des sociétés	Sauf exception, une société ( <i>au sens du droit des personnes morales</i> <sup>656</sup> ) qui rencontrent les conditions de l'article 15, § 1–6 du Code des sociétés* <sup>657</sup>
Taux réduit(s)	1° sur la tranche de 0 à 25 000 € : 24,98 % (24,25 % + 3 % CCC) 2° sur la tranche de 25 000 € à 90 000 € : 31,93 % (31 % + 3 % CCC) 3° sur la tranche de 90 000 € à 322 500 € : 35,54 % (34,5 % + 3 % CCC)	Sur les premiers 100 000 € : 20,40 % (20 % + 2 % CCC)	Sur les premiers 100 000 € : 20 % (20 % + 0 % CCC)

### Sous-section 3. *Le mode de perception de l'impôt*

**161. Distinction tenant à la nature du précompte mobilier.** Le mode de perception désigne la manière dont l'administration fiscale perçoit l'impôt dû. S'agissant des disparités entre impôt des personnes morales et impôt des sociétés, c'est plus spécifiquement la nature du précompte mobilier qui diffère. En 1987, la Cour de cassation a précisé que le précompte mobilier n'était pas un impôt, mais seulement un mode de perception de l'impôt

655. La contribution complémentaire de crise était notamment applicable à l'impôt des personnes morales, mais uniquement pour les assujettis relevant des deuxième et troisième catégories (art. 220, 2° et 3° du C.I.R. 1992), en vertu de l'article 463bis, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 1°, du C.I.R. 1992. Il s'agissait de « centimes » (de centièmes) « additionnels » (qui venaient s'ajouter au taux normal de l'impôt). En vertu de la réforme de l'impôt des sociétés, deux centimes, au lieu de trois précédemment, ont été appliqués pour les exercices d'imposition 2019 et 2020. Depuis l'exercice d'imposition 2021, la contribution complémentaire de crise est abrogée.

656. Avant l'entrée en vigueur de la loi du 5 juillet 2022, M.B., 15 juillet 2022.

657. Sous l'empire du Code des sociétés et des associations, voy. art. 1:24, § 1–6 du C.S.A.

global dû sur l'ensemble des revenus et sur lequel ce précompte doit être imputé<sup>658</sup>. Si l'impôt des sociétés suit ce principe (II), le précompte mobilier revêt le caractère d'un impôt définitif à l'impôt des personnes morales<sup>659</sup> (I).

### I. *Le mode de perception pour l'impôt des personnes morales*

**162. Principe.** Le principe de base à l'impôt des personnes morales, c'est la perception de l'impôt *via* des retenues à la source, des précomptes; cela concerne les revenus visés à l'article 221 du C.I.R. 1992, les revenus qui sont imposables pour l'ensemble des catégories d'assujettis à cet impôt.

**163. Nature spécifique du précompte mobilier.** Toutefois, il existe différents cas d'enrôlement de l'impôt (notamment les revenus visés aux articles 222 et 223 du C.I.R. 1992 et qui regroupent certains revenus mobiliers, certaines plus-values, les dépenses, avantages et revenus *ad hoc* de toute nature non justifiés, etc.) et, dans ce cadre, il n'est pas possible d'imputer les précomptes retenus sur les cotisations enrôlées<sup>660</sup>. Ainsi, le précompte mobilier a la nature d'une perception définitive, d'un impôt. Si le précompte mobilier doit être retenu et versé en principe par le débiteur des revenus ou le premier intermédiaire sauf exception, rappelons que parmi les exceptions, il revient notamment à l'assujetti à l'impôt des personnes morales *bénéficiaire* des revenus de verser le précompte dû si l'absence de retenue à la source par le débiteur des revenus est fondée en droit<sup>661</sup>.

658. Cass., 29 octobre 1987, *Pas.* 1988, I, p. 257. Voy. aussi notamment : Cass., 19 juin 1975, *J.D.F.*, 1975, p. 208; Liège, 16 avril 1986, *F.J.F.*, n° 86/131; Cass., 22 décembre 1989, *F.J.F.*, n° 90/177; Anvers, 10 septembre 1990, *F.J.F.*, n° 90/223; Cass., 12 octobre 1995, *Pas.*, 1995, I, p. 914, *F.J.F.*, n° 95/218; Cass., 10 avril 2000, *F.J.F.*, n° 2000/206.

659. Sur la nature juridique des précomptes, voy. M. Bourgeois, *La notion juridique d'impôt. Étude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, thèse de doctorat, Université de Liège, 2007, n° 222 p. 157–159 et n° 740, p. 518–520.

660. Art. 293 du C.I.R. 1992 : « Aucun précompte n'est imputé sur les cotisations à l'impôt des personnes morales établies conformément à l'article 225, alinéa 2. » Voy. à ce sujet : B. Peeters et J.-J. Couturier, *Belgisch Belastingrecht*, 6<sup>e</sup> éd., Anvers, Maklu, 1998, n° 358, p. 442; « Le contrôle fiscal des personnes morales non assujetties à l'impôt des sociétés », *Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants*, Bruxelles, avril 2003, p. 19; la réponse à la question parlementaire n° 1437 du 24 octobre 2006 posée par Mme Trees Pieters, Chambre, 2006–2007, *Bulletin des Questions et Réponses*, 23 avril 2007, n° 163, p. 31816; E. Masset, « Une société à forme commerciale peut-elle être soumise à l'impôt des personnes morales? », [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be), 13 juin 2009 : « La société est imposée sur ses revenus, peut déduire ses frais professionnels et... récupérer le précompte mobilier sur ses placements dans la mesure où son résultat le permet [...] l'asbl ne peut par contre rien déduire du tout et le précompte mobilier sur ses placements est 'libérateur'. »

661. Art. 262, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992.

## II. *Le mode de perception pour l'impôt des sociétés*

**164. Principe.** L'impôt des sociétés est perçu, en principe, par la voie de l'enrôlement. Le précompte mobilier est *in casu* une avance à valoir sur l'impôt définitif, un acompte<sup>662</sup>. S'il n'a pas été renoncé à sa perception<sup>663</sup>, l'assujetti peut en règle imputer le précompte mobilier supporté sur l'impôt des sociétés<sup>664</sup> et, en cas d'excédent, le précompte mobilier est en règle remboursable<sup>665</sup>, sans intérêts moratoires<sup>666</sup>.

### SECTION 2. LA COMPARAISON ENTRE L'IMPÔT DES PERSONNES MORALES ET L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS À L'AUNE DES DIFFÉRENTS FACTEURS DISTINCTIFS : L'IMPOSSIBLE DÉPARTAGE ENTRE DEUX IMPÔTS DANS L'ABSOLU

**165. Quel est, de l'impôt des sociétés ou de l'impôt des personnes morales, le plus avantageux ?** L'impôt des personnes morales est traditionnellement perçu comme un régime fiscal plus avantageux que l'impôt des sociétés<sup>667</sup>. Est-il si certain, néanmoins, que l'impôt des personnes morales

---

662. Art. 276 du C.I.R. 1992.

663. L'article 111 de l'A.R./C.I.R. 1992 prévoit une renonciation au précompte mobilier notamment sur les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage ou de la concession de biens mobiliers lorsque le bénéficiaire est un habitant du Royaume assujetti à l'impôt des personnes physiques ou encore une société résidente soumise à l'impôt des sociétés. Le précompte mobilier n'est pas dû lorsque le bénéficiaire des revenus est une personne physique ou une société résidente. Au contraire, ce précompte est dû lorsque le bénéficiaire des mêmes revenus est une personne morale assujettie à l'impôt des personnes morales. Ainsi, alors qu'il incombe en principe au débiteur des revenus de prélever le précompte, cette tâche n'est pas simple quand l'on a affaire à une personne morale puisqu'il convient de déterminer, à chaque fois, si le destinataire des revenus est assujetti à l'impôt des personnes morales (la retenue est nécessaire) ou à l'impôt des sociétés (l'on ne doit pas procéder à la retenue). Du reste, le régime d'imposition d'une personne morale peut, nous l'avons vu, évoluer au fil du temps.

664. Art. 279 du C.I.R. 1992.

665. Art. 304, § 2, du C.I.R. 1992.

666. Art. 419, 3°, du C.I.R. 1992.

667. Voy. notamment la décision rendue par la Commission européenne évoquée *infra* (no 691) concernant les entreprises portuaires, à l'occasion de laquelle la Commission a décidé que le bénéfice de l'impôt des personnes morales en lieu et place de l'impôt des sociétés constituait un avantage économique en relevant que : « L'impôt des personnes morales ne grève pas le montant total des bénéfices. Les entités assujetties à l'impôt des personnes morales sont imposables uniquement sur une partie des revenus générés par les activités d'un port, à savoir le revenu cadastral de leurs biens immobiliers sis en Belgique et les revenus et produits de capitaux et biens mobiliers. Par conséquent, le montant

soit toujours le vecteur d'une moindre charge fiscale par comparaison avec l'impôt des sociétés ?

Assurément, si ces deux impôts se distinguaient uniquement sur la largeur de leur base ou la hauteur de leur taux, il serait simple d'apporter une réponse à cette question (par exemple, à base imposable équivalente, un impôt des personnes morales de 10 % serait plus apprécié par le contribuable qu'un impôt des sociétés de 20 %).

En l'occurrence, nous l'avons vu, ces deux régimes d'imposition se différencient sur *trois aspects*. Cette « diversité des paramètres » entraîne une perte de lisibilité et rend la tâche de comparaison des deux impôts particulièrement ardue.

La *base imposable* est certes *a priori* plus limitée à l'impôt des personnes morales : il y a une exonération totale des revenus des activités économiques. Sur ce point, incontestablement, cet impôt peut être vu comme le vecteur d'une charge fiscale moindre. À l'impôt des sociétés, on taxe certes l'ensemble des bénéfices nets, dont les cotisations des membres, les dons, etc. Toutefois, la présentation du processus de détermination du bénéfice imposable a mis en lumière différentes opérations qui avaient pour effet de comprimer le résultat taxable, comme la déduction de 100 % des revenus définitivement taxés, la déduction pour investissement, la déduction pour revenus d'innovation, etc. Ces avantages ne sont pas applicables à l'impôt des personnes morales. Du reste, la taxe Caïman vise le fondateur d'une construction juridique si celui-ci est assujéti à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des personnes morales, mais ne déploie aucun effet pour les sociétés assujétiées à l'impôt des sociétés.

Que dire des multiples *taux* qui sont pratiqués à l'impôt des personnes morales ? L'on a toujours eu coutume de dire qu'ils étaient généralement inférieurs au taux de principe de l'impôt des sociétés. Toutefois, la réforme de l'impôt des sociétés et son entreprise de diminution des taux pourrait changer la donne : le taux de l'impôt des sociétés est passé ces dernières années, de 33,99 à 25 %<sup>668</sup>. Pour le reste, un taux réduit de 20 % est réservé aux P.M.E., à concurrence d'une première tranche de revenus de 100 000 euros.

---

imposable au titre de l'impôt des personnes morales n'englobe pas le montant total des bénéfices réalisés par les ports, par exemple les droits et redevances portuaires versés par des clients en contrepartie de services offerts par les ports ou des redevances et loyers versés pour l'utilisation d'infrastructures portuaires. De plus, pour la partie de ces revenus soumise à l'impôt des personnes morales, les taux sont en général inférieurs au taux applicable en matière d'impôt des sociétés (33,99 %). Le montant de l'impôt payé pour les activités économiques est donc inférieur au montant résultant de l'application des règles de l'impôt des sociétés » (décision [UE] 2017/2115 de la Commission du 27 juillet 2017, n° 70); T. Afschrift, « La taxation par transparence des revenus des 'constructions juridiques' », *op. cit.*, n° 105, p. 70 (tout en relevant que l'impôt des personnes morales est en général plus avantageux, l'auteur tempère le principe dans un second temps).

668. Voy. *supra*, n° 155.

Le mode de perception à l'impôt des personnes morales et, en particulier, l'impossible *imputation* et, le cas échéant, *récupération* des précomptes mobiliers payés présente un inconvénient majeur en comparaison de l'impôt des sociétés. D'ailleurs, à l'impôt des sociétés, il est tout bonnement *renoncé* à la perception d'un précompte mobilier pour les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage ou de la concession de biens mobiliers si le bénéficiaire des revenus est assujéti à l'impôt des sociétés. Ce n'est pas le cas si le bénéficiaire est assujéti à l'impôt des personnes morales<sup>669</sup>.

Vu ce qui vient d'être précisé, l'impôt des personnes morales pourrait se révéler plus lourd que l'impôt des sociétés dans des situations particulières<sup>670</sup>. Certains l'évoquent en tant que « piège financier redoutable<sup>671</sup> ». M. Afschrift décrit, lui, une situation paradoxale :

Il y a exonération totale des revenus des activités lucratives de nature commerciale ou industrielle, et c'est bien là que réside le principal avantage de l'application de l'impôt des personnes morales. Paradoxalement, les associations n'exerçant pas d'activités lucratives sont souvent pénalisées par ce régime qui se veut plus favorable. Ainsi, une A.S.B.L. charitable qui percevrait des revenus mobiliers supporterait le précompte mobilier sur ceux-ci, sans espoir d'en obtenir le remboursement, et ce même si elle ne réalise aucun bénéfice. Le paradoxe est d'autant plus saisissant qu'une société commerciale bénéficiant de mêmes revenus, mais ne réalisant aucun bénéfice récupérerait le précompte mobilier, l'impôt des sociétés étant, comme la base imposable, nul dans ce cas<sup>672</sup> !

669. Voy. *supra*, note subpaginale (660) ; cf. art. 111, *a contrario*, de l'A.R./C.I.R. 1992.

670. Voy. B. Demonty et O. Caprasse, « Sociétés à finalité sociale », *Rép. not.*, t. XII, Le droit commercial et économique, Livre 2/10, Bruxelles, Larcier, 1998, spéc. n° 73, p. 50 ; O. Caprasse, « Introduction au régime fiscal des sociétés à finalité sociale et à la procédure de transformation des A.S.B.L. en de telles sociétés », *Act. dr.*, 1997, p. 773–807, spéc. p. 783 ; M. De Wolf, « Fiscalité du non-marchand : L'application des impôts sur les revenus aux A.S.B.L. et aux S.F.S. », in M. De Wolf (dir.), *Études fiscales 1998. Avec commentaire détaillé des principales réformes intervenues de juillet 1995 à décembre 1997*, Bruxelles, Bruylant, 1995, p. 517–527, spéc. n° 674, p. 526–527 ; X. Gérard, *op. cit.*, n°s 157–158, p. 102–103 ; M. De Wolf, « Une fiscalité réaménagée pour les associations sans but lucratif ? Pour une réforme de l'impôt des personnes morales », *op. cit.*, p. 593 ; M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 1629, p. 1150 ; H. Louveaux, *op. cit.*, p. 8 ; T. Afschrift, « La taxation par transparence des revenus des 'constructions juridiques' », *op. cit.*, 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.

671. M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 1629, p. 1150. Voy. aussi H. Louveaux, *op. cit.*, p. 8 : « Une entité jouissant de revenus soumis au précompte mobilier dont le résultat est peu élevé, voire nul ou négatif (perte), a intérêt à être assujéti à l'impôt des sociétés, ce qui lui permet de se voir rembourser le précompte ou l'excédent du précompte sur l'impôt. »

672. T. Afschrift, « Les a.s.b.l. exerçant une activité économique et le droit fiscal », *op. cit.*, n° 16, p. 453. Voy. aussi T. Afschrift et M. Daube, *op. cit.*, p. 224.



L'assujettissement à l'impôt des sociétés n'est donc *pas nécessairement* quelque chose de négatif. Vu la « diversité des paramètres » observée entre l'impôt des personnes morales et l'impôt des sociétés, et à l'aune de la charge fiscale qu'ils suscitent, ces deux impôts ne peuvent être départagés dans l'absolu, mais uniquement au cas par cas<sup>673</sup>.

**166. Conséquences possibles.** Une entreprise sociale, alors qu'elle est soumise à l'impôt des personnes morales, pourrait découvrir qu'elle serait moins taxée sous couvert de l'impôt des sociétés. Si elle ne peut pas choisir l'impôt applicable, elle pourrait se réorganiser afin de respecter effectivement les conditions d'assujettissement à l'impôt des sociétés. *A priori*, une telle démarche ne constituerait pas un cas d'application de la mesure générale anti-abus<sup>674</sup>.

## BRÈVE SYNTHÈSE ET CONCLUSIONS DU CHAPITRE 2 : LE CADRE FISCAL N'EST PAS APPROPRIÉ

**167. Le régime belge de fiscalisation des revenus à l'aune de l'entrepreneuriat social : ni cohérent, ni approprié.** Nous avons mis en évidence le processus de détermination de l'impôt sur les revenus applicable à une entreprise sociale (chap. 1<sup>er</sup>), avant d'indiquer ce qu'implique en pratique l'assujettissement à l'impôt des personnes morales ou, le cas échéant, la soumission à l'impôt des sociétés (chap. 2).

Il en résulte que, du point de vue du *contenant*, une entreprise sociale est soumise à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés. Pour rappel, les entreprises sociales ne sont pas toutes logées à la même enseigne par le régime de fiscalisation des revenus et la forme juridique empruntée est un facteur juridique déterminant : le cadre fiscal n'est donc *pas cohérent* en l'état.

Du point de vue du *contenu*, quant à ce qu'encourt l'entreprise sociale en termes de charge fiscale, il ne faut vraisemblablement pas idéaliser l'impôt des personnes morales ni, réciproquement, diaboliser l'impôt des sociétés. En raison de ce que nous avons dénommé une « diversité des paramètres », les deux régimes ne peuvent pas être départagés dans l'absolu, mais uniquement au terme d'une évaluation au cas par cas — opération complexe s'il en est, vu qu'il faut évaluer la charge fiscale résultant de l'application de l'un et l'autre impôt (en examinant les bases d'imposition, les taux et les modes de calculs ainsi que les procédés de perception). Rien ne permet de garantir,

673. M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 1629, p. 1150.

674. À ce sujet, voy. T. Afschrift, « La taxation par transparence des revenus des 'constructions juridiques' », *op. cit.*, n° 105, p. 71.



quel que soit l'impôt *ad hoc*, qu'une charge fiscale moindre soit associée aux entreprises sociales en comparaison des autres entreprises. Le cadre fiscal n'est donc *pas approprié* non plus en l'état.



## Chapitre 3

### Un aperçu des mesures spécifiques réservées aux entreprises sociales dans l'application du régime de fiscalisation des revenus

**168. Présentation.** Même si, en pratique, il peut être ardu de déterminer en pratique l'impôt applicable et, ensuite, si l'assujettissement à cet impôt est, sur le plan financier, une bonne chose ou, tout au moins, un « moindre mal », une entreprise sociale n'en devrait pas moins pouvoir être fixée sur son sort fiscal (l'impôt qui lui est applicable et la charge fiscale corrélative) en fonction des développements qui précèdent. À côté de ce *cadre général*, il convient encore de tenir compte de *certaines spécificités* dans l'application des règles d'imposition sur les revenus pour les entreprises sociales. Certes, il n'existe pas d'avantages fiscaux accordés aux entreprises du fait d'une (hypothétique) appartenance à l'entrepreneuriat social belge. Toutefois, certaines de ces mesures spécifiques peuvent concerner des entreprises sociales. Celles-ci seront présentées, en tenant compte de leur champ d'application *ratione personae*. Tantôt, les mesures en cause concernent l'ensemble des personnes morales sans but de lucre fiscal (section 1), tantôt elles visent les seules sociétés coopératives agréées (section 2) ou bien les sociétés à finalité sociale (section 3).

## SECTION 1. LES MESURES SPÉCIFIQUES RÉSERVÉES AUX PERSONNES MORALES SANS BUT DE LUCRE FISCAL SOUMISES À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS

**169. Quelles spécificités à l'impôt des sociétés pour les personnes morales sans but de lucre fiscal?** Pour rappel, les entreprises sociales empruntant la forme d'une A.S.B.L., d'une fondation privée, d'une « S.F.S. à l'état pur » ou bien une société coopérative agréée *assimilée* à une S.F.S. à l'état pur peuvent être considérées comme des personnes morales sans but de lucre fiscal<sup>675</sup>. Nonobstant leur statut « sans but de lucre fiscal », ces entreprises sociales pourraient être soumises à l'impôt des sociétés (tenant compte de l'application du « raisonnement par étapes<sup>676</sup> » ou par le biais d'un cas d'assujettissement automatique<sup>677</sup>). À l'impôt des sociétés, nous l'avons vu, une taxation est prévue sur les recettes imposables, desquelles il faut déduire les frais admissibles<sup>678</sup>. Le commentaire administratif de l'article 183 du C.I.R. 1992 prévoit néanmoins deux mesures particulières, l'une visant à comprimer la notion de recettes imposables (sous-section 1), l'autre retenant une définition autonome des frais déductibles (sous-section 2).

### Sous-section 1. Une définition restrictive des recettes imposables

**170. Principe.** Il est dérogé au principe suivant lequel toutes les recettes des contribuables soumis à l'impôt des sociétés doivent concourir à la formation de leurs revenus imposables. Ceci vaut pour les sommes qu'une personne morale sans but de lucre fiscal reçoit de ses membres, à titre notamment de contribution à leur entretien, lorsque ces sommes représentent la cession totale ou partielle de rémunérations ou pensions qui, en principe, sont imposables dans le chef des membres qui les ont perçues<sup>679</sup>. Cette mesure trouve sa source dans les travaux préparatoires de la loi du 3 novembre 1976 et vise manifestement à éviter les « doubles taxations injustifiées<sup>680</sup> ».

---

675. Voy. *supra*, n° 69.

676. Voy. *supra*, n° 116.

677. Voy. *supra*, n° 39.

678. Voy. *supra*, n° 149 et s.

679. Voy. Com.I.R., n° 183/40. Voy., pour un commentaire critique, T. Afschrift, « Les a.s.b.l. exerçant une activité économique et le droit fiscal », *op. cit.*, n° 18, p. 454.

680. *Doc. parl.*, Sénat, 1975–1976, n° 925/2, p. 19–20 : « Si, en principe, toutes les recettes d'une A.S.B.L. doivent concourir à la formation de son revenu imposable, il doit cependant être dérogé à ce principe quand il s'agit de rémunérations ou pensions imposables et imposées dans le chef des membres de l'association qui les ont perçues et rétrocédées : procéder autrement aboutirait à créer des doubles taxations non justifiées. »

## Sous-section 2. *Une définition autonome des frais professionnels admissibles*

**171. Précisions administratives.** La base d'imposition désigne l'ensemble des bénéficiaires *nets*. Pour déterminer le montant imposable, il faut, pour rappel, déduire du montant brut des bénéficiaires le montant des frais professionnels et, à cette fin, se conformer tant aux règles relatives à l'impôt des personnes physiques — dont la disposition générale de l'article 49 du C.I.R. 1992 — qu'aux règles spécifiques à l'impôt des sociétés<sup>681</sup>. Parmi les conditions à réunir pour postuler la déduction d'une dépense, l'article 49 requiert notamment qu'une *condition de finalité* soit rencontrée et donc que les dépenses soient vouées à l'acquisition ou à la conservation de revenus imposables<sup>682</sup>.

Si *tous les revenus*, quelle qu'en soit la nature ou la provenance, concourent en principe à la formation du bénéfice imposable à l'impôt des sociétés, le commentaire administratif admet, pour les personnes morales sans but de lucre fiscal qui sont assujetties à l'impôt des sociétés, que *les frais* qui ont trait aux opérations de caractère lucratif, *mais également ceux qui se rapportent aux opérations non lucratives*<sup>683</sup> sont déductibles. Les frais peuvent donc être admis *même* s'ils ne sont pas voués à l'acquisition ou à la conservation de revenus imposables; il est ainsi dérogé formellement à la condition de finalité telle que libellée à l'article 49 du C.I.R. 1992. Pour obtenir la déduction de ces frais, le commentaire précise toutefois que ces frais doivent rentrer dans le cadre de l'activité sociale de l'organisation en cause *et* faire l'objet d'une justification suffisante<sup>684</sup>. Tenant compte de ces

---

681. Voy. *supra*, n° 149.

682. Voy. *supra*, n° 151.

683. Voy. Com.I.R., n° 183/41. Parmi les frais admissibles, sont notamment évoqués : les frais relatifs aux moyens mis en œuvre pour l'exercice de l'activité désintéressée (tels que, entre autres, les frais d'entretien des locaux, etc.); les subsides ou dons alloués ou attribués, dans le cadre de l'objet social propre, à des associations poursuivant un but analogue, ainsi que les dons ou subsides accordés, même en dehors de l'objet social, en raison de considérations humanitaires; les frais qui, quand il s'agit par exemple d'associations dont les membres vivent en communauté, se rapportent à l'ensemble de la vie communautaire de l'association, tels que les frais exposés au profit des membres de la communauté (Com.I.R., n° 183/43). Voy. *Doc. parl.*, Sénat, 1975–1976, n° 925/2, p. 19–20.

684. Voy. Com.I.R., n° 183/42. Si une personne morale *sans but de lucre fiscal* peut déduire une libéralité versée à un tiers, « il s'agit bien là d'une particularité réservée aux personnes morales ne poursuivant pas de but de lucre, dans la mesure où, pour une société poursuivant un but de lucre, les libéralités constituent en principe des dépenses non admises » (voy. B. Demonty et O. Caprasse, *op. cit.*, note subpaginale [3], p. 49). En vertu de l'article 199 du C.I.R. 1992, sauf exception, « les revenus exonérés [et les dépenses éligibles à une réduction d'impôt pour libéralités] en vertu du présent Code ou de dispositions légales particulières, qui sont compris dans les bénéfices de la période imposable,

précisions, il nous semble que la notion de frais admissibles pour les personnes morales sans but de lucre fiscal doit, à l'égard de la condition de finalité, être appréhendée de manière autonome. En pratique, le S.D.A. a d'ailleurs consacré la possible déduction de frais issus d'activités non économiques pour une société à finalité sociale, à condition qu'un lien existe avec l'objet social et la finalité sociale de la société<sup>685</sup>.

**172. Précisions de la doctrine.** M. Deschrijver, en soulignant que cette position administrative ne repose actuellement sur aucun texte de loi — qu'elle est donc *contra legem*<sup>686</sup> —, a proposé l'insertion d'une nouvelle disposition dans le C.I.R. 1992 qui pourrait assurer une cohérence entre la loi et la pratique administrative actuelle, tout en veillant à prévenir les abus<sup>687</sup>.

---

sont, pour la détermination du revenu imposable, déduits desdits bénéfiques ». Selon l'article 200 du C.I.R. 1992, le montant total des libéralités pour lequel la déduction d'impôt est accordée ne peut excéder par période imposable ni 5 % de l'ensemble des revenus nets, à l'exclusion des revenus imposés distinctement, ni 500 000 euros. Si ces conditions ne sont pas rencontrées ou à concurrence du dépassement des limites, les frais ne sont pas déductibles et l'on a alors affaire à des « dépenses non admises ». à ce sujet, voy. M. De Wolf, « Belgique », *Taxation of Non-Profit Organizations*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 84a, 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999, p. 283–299, spéc. p. 294.

685. Décision anticipée n° 900.036 du 7 avril 2009 : le S.D.A. s'est penché sur la déductibilité d'un certain nombre de frais que la S.F.S. en cause supportera (remise d'un prix et/ou d'une bourse scientifique). Le S.D.A. remarque que ces dépenses seront supportées dans la sphère des opérations non économiques; ce sont, en quelque sorte, des dépenses promotionnelles engagées pour la réalisation de l'objet à finalité sociale. Il est relevé que ces dépenses ne bénéficieront pas à l'actionnaire majoritaire de la société. Les restrictions légales prévues aux articles 50 à 66bis du C.I.R. 1992 et les articles 195 à 198bis du C.I.R. 1992 continueront d'ailleurs de s'appliquer. Moyennant ces conditions, les dépenses en cause seront déductibles (Pour un commentaire, voy. G. Vanden Abeele, « Commission du ruling et société à finalité sociale », *Le Fiscalogue*, n° 1173, 18 septembre 2009, p. 3 et s.; S. Garroy et D. Darte, *op. cit.*, p. 19–21; D. Deschrijver, « 't Amendement — Verduidelijking over de aftrek als beroepskosten van niet-economische uitgaven in de vennootschapsbelasting », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2018/1, p. 69–71, spéc. n° 5, p. 71; H. Louveaux, *op. cit.*, p. 55). Dans deux décisions postérieures, le S.D.A. ne fait même plus mention des dispositions/restrictions légales à la déductibilité mentionnées ci-avant (il s'agit des décisions anticipées n° 2013.320 et n° 2013.399 du 11 février 2014. Voy. D. Deschrijver, « 't Amendement — Verduidelijking over de aftrek als beroepskosten van niet-economische uitgaven in de vennootschapsbelasting », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2018/1, p. 69–71, spéc. n° 5, p. 71).
686. D. Deschrijver, « 't Amendement — Verduidelijking over de aftrek als beroepskosten van niet-economische uitgaven in de vennootschapsbelasting », *op. cit.*, n° 4, p. 70. Voy. aussi dans le même sens T. Afschrift, « Les a.s.b.l. exerçant une activité économique et le droit fiscal », *op. cit.*, n° 19, p. 455; T. Afschrift et M. Daube, *op. cit.*, n° 49, p. 242–243.
687. D. Deschrijver, « 't Amendement — Verduidelijking over de aftrek als beroepskosten van niet-economische uitgaven in de vennootschapsbelasting », *op. cit.*, n° 5, p. 71.

*Voor de als binnenlandse vennootschappen aan de vennootschapsbelasting onderworpen verenigingen en stichtingen gelden eveneens als aftrekbare beroepskosten, de kosten welke in overeenstemming zijn met het ideële maatschappelijk doel en de operationele bedrijvigheid in die zin. Voor vennootschappen met een sociaal oogmerk dienen deze kosten te beantwoorden aan het maatschappelijk doel, het sociaal oogmerk en de operationele bedrijvigheid in die zin. Deze kosten dienen door alle voornoemde lichamen in de vereiste vorm en binnen de wettelijke termijn verantwoord te worden. Deze kosten zijn echter niet aftrekbaar wanneer zij uiteindelijk in enigerlei mate rechtstreeks of onrechtstreeks ten goede komen van de leden en/of de leiders van de voornoemde verenigingen, stichtingen en vennootschappen met een sociaal oogmerk en enige daarmee gelieerde personen*<sup>688</sup>.

Outre les précisions relatives au mode de justification des frais exposés — il s'agit là de consigner dans le texte de loi la pratique administrative —, des conditions additionnelles sont prévues afin de s'assurer, d'une part, de la cohérence de la dépense, compte tenu de l'objectif poursuivi et de l'activité effective réalisée, tout en interdisant, d'autre part, de manière générale — le texte va ainsi plus loin que la pratique du S.D.A. —, les pratiques de distraction du patrimoine aux membres, dirigeants ou personnes liées. Pour le surplus, l'on validerait ainsi la pratique administrative, selon laquelle il ne doit pas être tenu compte des restrictions légales à la déductibilité prévues aux articles 50 à 66bis et 195 à 198bis du C.I.R. 1992<sup>689</sup>.

## SECTION 2. LES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES AGRÉÉES

**173. Plan.** C'est probablement au sujet des sociétés coopératives agréées que l'on peut relever le plus grand nombre de mesures spécifiques dans le régime de fiscalisation des revenus<sup>690</sup>. Seront successivement exposés le

688. Traduction libre : « Pour les associations et fondations assujetties à l'impôt des sociétés en tant que sociétés résidentes, sont également considérés comme des frais professionnels déductibles les coûts correspondant à l'objectif social idéal et à l'activité effective réalisée à cette fin. Pour les sociétés à finalité sociale, les frais doivent répondre à l'objet statutaire, au but social et à l'activité effective réalisée à cette fin. Ces frais doivent être justifiés dans la forme requise et le délai légal. Ces frais ne sont toutefois pas admis s'ils bénéficient en fin de compte, directement ou indirectement, aux membres et/ou aux dirigeants des associations, fondations et sociétés à finalité sociale susmentionnées, ainsi qu'à toutes personnes qui leur sont liées » (D. Deschrijver, « 't Amendement — Verduidelijking over de aftrek als beroepskosten van niet-economische uitgaven in de vennootschapsbelasting », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2018/1, p. 69–71, spéc. p. 69).

689. Voy. *supra*, note subpaginale (685).

690. En dehors du cadre fiscal, soulignons que si toute société qui réalise une offre publique d'instruments de placement sur le territoire belge a l'obligation de publier un prospectus (art. 17 de la loi du 16 juin 2006, *M.B.*, 21 juin 2006) au moyen d'une « procédure longue, coûteuse et particulièrement contraignante » (K. Mees, « Nouvelles conditions

régime spécifique associé à une première tranche de dividendes versés par une société coopérative agréée (sous-section 1), l'absence de requalification d'intérêts en dividendes (sous-section 2), 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 (sous-section 3) et, enfin, l'application étendue du tarif réduit à l'impôt sur les sociétés (sous-section 4).

### **Sous-section 1. *Le régime spécifique associé à une première tranche de dividendes versés par une société coopérative agréée***

**174. Deux hypothèses à envisager.** Quand on envisage un avantage fiscal relatif à une distribution de dividendes, il convient d'examiner tant la situation du bénéficiaire — est-il taxé sur les dividendes reçus ? — que du débiteur — est-il taxé sur les dividendes versés ou, au contraire, peut-il extraire ces sommes de sa base imposable ?

Le C.I.R. 1992 prévoit la possibilité d'exonérer les dividendes versés par une société coopérative agréée à un bénéficiaire personne physique<sup>691</sup> (I). La société coopérative agréée soumise à l'impôt des sociétés<sup>692</sup> ne sera pas taxée sur cette première tranche de dividendes (II).

#### **I. *Une possible exonération pour les personnes physiques bénéficiaires des dividendes par le biais du plan d'activation d'épargne***

**175. Avantage du point de vue des bénéficiaires des dividendes : présentation et *ratio legis*.** L'exonération dans le chef du bénéficiaire d'une première tranche des dividendes versés par une société coopérative agréée avait été mise en place lors la réforme de 1962. Un constat avait alors été dressé :

---

d'agrément pour les sociétés coopératives », *Actualités Monkey*, 17 mai 2016, www.monkey.be), cette obligation ne s'applique pas, sous certaines conditions, aux sociétés coopératives agréées (art. 18, § 1<sup>er</sup>, a) de la loi du 16 juin 2006). Si nous parlons aujourd'hui d'exemption à l'obligation de prospectus, l'agrément d'une société coopérative lui a permis, dès les années 1960, de faire appel à l'épargne publique dans des conditions plus aisées (voy. la loi du 10 juin 1964 sur les appels publics à l'épargne, *M.B.*, 20 juin 1964 [art. 22] et à ce sujet : J. T'Kint et M. Godin, *Les sociétés coopératives*, Bruxelles, Larcier, 1968, note subpaginale [1], p. 23, renvoyant au n° 490, p. 168).

691. Le législateur n'a pas souhaité que ce dispositif puisse bénéficier à d'autres catégories de contribuables (*Doc. parl.* Chambre, 1997–1998, n° 1608/1, p. 21–22). Ceci est confirmé par le libellé des articles 199 et 221, al. 1<sup>er</sup>, 2° du C.I.R. 1992.

692. Nous n'examinons pas le cas de la société coopérative agréée distribuant des dividendes et soumises à l'impôt des personnes morales car la distribution de dividendes, voire la potentialité d'une telle distribution, conduisent forcément à assujettir cette société à l'impôt des sociétés (voy. *supra*, n° 132 et s.).



dans la quasi-totalité des sociétés coopératives, le montant des actions ou parts est relativement peu élevé et, de ce fait, leur revenu est souvent faible. Pour des raisons tenant à la procédure fiscale (percevoir un précompte sur de petits montants engendrerait une charge administrative énorme en comparaison de son faible rendement), d'une part, et à la volonté d'encourager ce type de sociétés (sans exonération, l'on aurait pu dissuader l'arrivée de nouveaux coopérateurs et, partant, l'expansion de ces sociétés vu la répercussion du montant du capital sur les moyens financiers des entreprises)<sup>693</sup> d'autre part, une première tranche de revenus de dépôts d'épargne et des dividendes des sociétés coopératives agréées devait ainsi, sauf exception<sup>694</sup>, être exonérée dans le chef des bénéficiaires soumis à l'impôt des personnes physiques<sup>695</sup>. Pour l'exercice d'imposition 2018, c'était un montant de 190 euros par actionnaire qui était exonéré<sup>696</sup>. Notons encore qu'après qu'un avis de la Commission européenne a constaté que le système ne respectait pas la libre circulation des capitaux, l'exonération avait été déclarée également applicable pour les dividendes attribués ou mis en paiement à partir

---

693. *Doc. parl.*, Chambre, 1961–1962, n° 264/11, p. 6. Notons encore que le ministre des Finances avait demandé initialement le retrait de cet amendement — qui impliquait que l'administration distingue entre les revenus de capitaux déclarés, ceux qui proviennent d'une coopérative ou d'autres sociétés de personnes —, tout en admettant que la répercussion budgétaire de l'amendement en question ne serait pas considérable (*Doc. parl.*, Chambre, 1961–1962, n° 264/42, p. 69).

694. Voy. l'ancien article 21, al. 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992. Ce régime n'était pas applicable aux sociétés coopératives de participation visées par la loi du 22 mai 2001 relative aux régimes de participation des travailleurs au capital et aux bénéfices des sociétés. <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/50/1043/50K1043001.pdf>.

695. Cette première tranche de revenus n'était pas considérée dans le chef de l'actionnaire personne physique comme un revenu de capitaux et de biens mobiliers et n'était donc pas taxable à l'impôt des personnes physiques. Voy. Com.I.R., n° 21/15 et n° 21/15.1. Pour le surplus, les dividendes de sociétés coopératives agréées qui subissaient le précompte mobilier ne devaient pas faire l'objet d'une mention dans la déclaration IPP (Com.I.R., n° 313/4. L'article 313, al. 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 énonce en effet que les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques ne sont pas tenus de mentionner dans leur déclaration annuelle audit impôt, les revenus des capitaux et biens mobiliers ni les revenus divers visés à l'article 90, alinéa 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup>, 9<sup>o</sup>, et 11<sup>o</sup>, pour lesquels un précompte mobilier a été réellement retenu ou pour lesquels un précompte mobilier fictif est imputable en vertu de dispositions légales ou réglementaires, ni ceux qui sont exonérés de précompte mobilier en vertu de dispositions légales ou réglementaires, sauf s'il s'agit : des revenus visés à l'article 21, 5<sup>o</sup>, 6<sup>o</sup>, 10<sup>o</sup> et 13<sup>o</sup>, dans la mesure où ils excèdent respectivement les limites fixées aux 5<sup>o</sup>, 6<sup>o</sup>, 10<sup>o</sup> et 13<sup>o</sup>, dudit article et où le précompte mobilier n'a pas été retenu sur cet excédent. Il en allait de même pour les personnes physiques soumises au régime des non-résidents). Par contre, si le bénéficiaire de tels dividendes était un assujetti à l'impôt des sociétés (art. 199 du C.I.R. 1992) ou à l'impôt des personnes morales (art. 221, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992), l'exonération ne lui était pas applicable.

696. Montant de base : 125 euros. Pour l'exercice d'imposition 2018, 190 euros (voy. avis du M.B., 23 janvier 2017).

du 1<sup>er</sup> janvier 2017<sup>697</sup> par les sociétés *similaires* établies dans un autre État membre de l’Espace économique européen<sup>698</sup>.

### 176. Modification du régime à la suite du plan d’activation de l’épargne.

Alors que le gouvernement avait exprimé le souhait de voir l’argent dormant sur les dépôts d’épargne investi de manière active dans les entreprises, la loi-programme du 25 décembre 2017 a mis en œuvre un plan dit d’« activation de l’épargne<sup>699</sup> ». Pour *activer* l’épargne, le législateur belge a réduit drastiquement l’exonération pour les intérêts de compte d’épargne<sup>700</sup>, d’une part, tout en introduisant une nouvelle exonération générale sur les revenus des dividendes d’actions ou de parts d’entreprises<sup>701</sup>, d’autre part. Ainsi, pour les revenus payés ou attribués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018, l’exonération

697. Art. 49 de la loi du 31 juillet 2017 portant des dispositions financières et fiscales diverses et portant des mesures en matière de contrats de concession, *M.B.*, 11 août 2017.

698. Il nous semble que, les États membres de l’Espace économique européen qui ne sont pas membres de l’Union européenne mis à part (c’est-à-dire : la Norvège, l’Islande et le Liechtenstein), le texte original de la disposition était d’ores et déjà *théoriquement* applicable aux dividendes de sociétés analogues établies dans un autre État membre de l’Union européenne. En effet, l’agrément d’une société coopérative en Belgique dépend des conditions fixées par l’arrêté royal du 8 juillet 1962, l’arrêté royal d’exécution de la loi du 20 juillet 1955. Or, pour l’application de la loi du 20 juillet 1955, il est précisé que, par « société coopérative », l’on entend « la société coopérative visée au livre VII du Code des sociétés, en ce compris la société coopérative à finalité sociale visée au livre X du Code des sociétés, la société coopérative européenne visée au livre XVI du Code des sociétés, ainsi que toute société ayant une forme équivalente dans un autre État membre de l’Union européenne ». Il est fait par ailleurs référence à l’État de constitution et aux règles *ad hoc* du droit des sociétés dans la loi et dans l’arrêté royal. En vertu des textes existants, il en découle qu’une société ayant une forme équivalente dans un autre État membre de l’Union européenne pourrait être agréée. Concernant l’applicabilité de la mesure d’exemption des dividendes, le commentaire administratif de l’article 21 du C.I.R. 1992 renvoie aux agréments qui sont accordés « conformément aux dispositions de l’arrêté royal de 1962 ». Il en ressort fort logiquement qu’une société ayant une forme équivalente dans un autre État membre de l’Union européenne et qui bénéficie de l’agrément devait *théoriquement* être visée par l’article 21, 6°, du C.I.R. 1992. Toutefois, *en pratique*, cet agrément devait impérativement émaner des autorités belges et ne pouvait donc pas dépendre d’une autorité étrangère analogue. Les autorités belges devaient apprécier si la société étrangère avait une « forme équivalente » à la société coopérative belge afin de pouvoir être agréée. Ces circonstances pouvaient compromettre la possibilité pour une société étrangère d’être visée par la mesure d’exonération.

699. Loi-programme du 25 décembre 2017, *M.B.*, 29 décembre 2017. Voy. à ce sujet : K. Mees, « Le gouvernement fédéral mise sur l’activation de l’épargne (art. 104–116 LP) », *Actualités Monkey*, 2 février 2018 ; B. Mariscal, « Activation de l’épargne : glissement de l’argent des carnets d’épargne vers les entreprises ? », *Act. Fisc.*, n° 2018/07.

700. Le montant de 1 250 euros est passé à 625 euros (avant indexation) (art. 21, al. 1<sup>er</sup>, 5°, du C.I.R. 1992). Pour l’exercice d’imposition 2022, le montant s’élève à 980 euros.

701. Le gouvernement souhaite encourager les *investissements directs* dans des entreprises. Ce faisant, sont exclus du bénéfice de l’exonération les dividendes d’organismes de placement collectif perçus *via* des fonds communs de placement ou des *constructions*

spécifique pour les dividendes de sociétés coopératives agréées est supprimée<sup>702</sup>. Ces dividendes peuvent, le cas échéant — c'est-à-dire si le bénéficiaire des revenus choisit d'imputer l'avantage sur ces revenus<sup>703</sup> —, bénéficier de la mesure générale consignée à l'article 21, al. 1<sup>er</sup>, 14<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 :

Les revenus des capitaux et biens mobiliers ne comprennent pas : la première tranche de 512,50 EUR [(montant à indexer)<sup>704</sup>] des dividendes, à l'exception de dividendes distribués par des constructions juridiques ou perçus par l'intermédiaire de constructions juridiques en application de l'article 5/1, de dividendes d'organismes pour placement collectif et de dividendes perçus par l'intermédiaire de fonds communs de placement.

## II. Une mesure d'exonération dans le chef de la société coopérative agréée soumise à l'impôt des sociétés

**177. Avantage du point de vue des débiteurs des dividendes : présentation et *ratio legis*.** Nous l'avons vu, un assujetti à l'impôt des sociétés est en principe imposé sur l'ensemble des dividendes qu'il distribue<sup>705</sup>. Toutefois, en vertu du commentaire administratif des articles 185, 199 et 261 du C.I.R. 1992<sup>706</sup>, la première tranche de revenus exonérée dans le chef du bénéficiaire ne devait pas être considérée comme un dividende distribué dans le chef de la société coopérative agréée<sup>707</sup>. Bien que la loi ne prévoyait pas explicitement cette exonération, une analyse historique permettait d'observer que le législateur entendait exonérer les dividendes tant dans le chef des actionnaires personnes physiques que dans le chef de la société distributrice<sup>708</sup>. En

---

*juridiques* ainsi que les dividendes distribués par des *constructions juridiques* (au sens de la « taxe caïman » ; voy. *supra*, n° 144).

702. Par contre, la nouvelle exonération peut être cumulée avec les autres exonérations de dividendes mentionnées à l'article 21, al. 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992 (cf. l'exonération des distributions des réserves de liquidation ; exonération prévue à l'article 21, al. 1<sup>er</sup>, 11<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992). Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 2746/001, p. 47.

703. Voy. *infra*, n° 178.

704. Pour l'exercice d'imposition 2022, le montant indexé s'élève à 800 euros.

705. Art. 185, § 1<sup>er</sup>, et 199 du C.I.R. 1992.

706. Voy. J. Van Dyck, « SC agréées : pas d'imposition des dividendes 'exonérés' distribués », *Le Fiscologue*, n° 1441, 4 septembre 2015, p. 7.

707. Com.I.R., n° 185/40 ; Com.I.R., n° 199/8 e) ; Com.I.R., n° 261/225 ; Com.I.R., n° 199/8. Voy. J. Beddegenoots, « Le Conseil National de la Coopération : jeune de 50 ans », *Non Marchand*, n° 16, *op. cit.*, p. 37–50, spéc. p. 45–46. Voy. Com.I.R., n° 195/0 : « Ne sont pas considérés comme des frais professionnels : 5<sup>o</sup> la partie exonérée, en matière d'impôt des personnes physiques, des revenus de dépôts d'épargne et des dividendes des sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la Coopération ».

708. À l'origine, cette première tranche de revenus faisait partie des dépenses non déductibles à l'impôt des sociétés (art. 109, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. puis art. 198, al. 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992). Alors qu'il était interdit de déduire « la partie exonérée, en matière d'impôt des personnes

pratique, le S.D.A. a fait application de cette mesure dans plusieurs de ses décisions<sup>709</sup>.

### 178. Modification du régime à la suite du plan d'activation de l'épargne.

La mise en œuvre du plan d'« activation de l'épargne<sup>710</sup> » pouvait compromettre le maintien de l'exonération applicable aux dividendes versés par les sociétés coopératives agréées<sup>711</sup>. En effet, la nouvelle mesure d'exonération générale des dividendes perçus n'est plus appliquée à la source — alors que c'était bel et bien le cas antérieurement pour les dividendes des sociétés coopératives agréées — mais par le biais de la *déclaration fiscale*<sup>712</sup>. De plus, c'est l'actionnaire qui choisit quels seront les dividendes, parmi l'ensemble de ceux qu'il reçoit, qui bénéficieront de la mesure générale d'exonération. Vu que l'exonération de la société coopérative agréée débitrice dépendait en principe de celle du bénéficiaire, il était devenu impossible d'évaluer le montant exonéré dans le chef de la société coopérative agréée, et il fallait faire une croix sur l'exonération applicable aux dividendes versés par les sociétés. Le législateur a pris en compte cette conséquence du plan d'activation de l'épargne en modifiant l'article 185, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992<sup>713</sup>, lequel prévoit désormais que « les sociétés sont imposables sur le montant total des

---

physiques, des revenus de dépôts d'épargne et des dividendes des sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la Coopération », et en raison de plaintes formulées par les banques d'épargne, ce texte avait finalement été rayé du C.I.R. 1992 avec effet rétroactif *via* une loi du 22 décembre 1998 (Loi portant des dispositions fiscales et autres, *M.B.*, 15 janvier 1999). Dans l'exposé des motifs, il était fait état de ce que : « Les articles 23, 1<sup>o</sup>, et 24 dissipent une imprécision de l'ancien Code des impôts sur les revenus qui, aggravée par la nouvelle formulation de l'ancien article 109, cir (article 198, cir 92), serait de nature à modifier les règles applicables dans un sens défavorable aux contribuables » (*Doc. parl.*, Chambre, 1997–1998, n<sup>o</sup> 1608/1, p. 15. Comme pour les banques d'épargne, rien n'empêcherait depuis les sociétés coopératives agréées de déduire la partie exonérée des dividendes. Sur ces aspects historiques, voy. J. Van Dyck, « SC agréées : pas d'imposition des dividendes 'exonérés' distribués », *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 1441, 4 septembre 2015, p. 7.

709. Voy. notamment les décisions anticipées n<sup>o</sup> 2010.362 du 11 janvier 2011 ; 2015.218 du 9 juin 2015 et n<sup>o</sup> 2017.370 du 6 juillet 2017. À ce sujet, voy. aussi J. Van Dyck, « SC agréées : pas d'imposition des dividendes 'exonérés' distribués », *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 1441, 4 septembre 2015, p. 7 et J. Van Dyck, « SC agréées : bientôt l'imposition des dividendes 'exonérés' distribués ? », *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 1537, 13 octobre 2017, p. 1.

710. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 176.

711. Voy. J. Van Dyck, « Projet de loi-programme : les comptes étrangers des syndicats dans le viseur », *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 1536, 6 octobre 2017, p. 1.

712. La nouvelle mesure d'exonération des dividendes dans le chef du bénéficiaire s'opère *via* la déclaration des revenus à l'I.P.P. ou à l'INR/personnes physiques.

713. Voy. J. Van Dyck, « Taxe sur les comptes-titres : retour au Conseil d'État », *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 1540, 3 novembre 2017, p. 1 ; J. Van Dyck, « Une solution pour les coopératives agréées : l'exonération est maintenue », *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 1544, 1<sup>er</sup> décembre 2017, p. 1 ; C. Buysse, « Loi-programme du 25 décembre 2017 : les mesures retenues », *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 1549, 12 janvier 2018, p. 8.

bénéfices, y compris les dividendes distribués, à l'exception de la partie des dividendes attribués à des personnes physiques par des sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération qui ne peut pas dépasser 125 euros [montant à indexer]<sup>714</sup> par personne physique<sup>715</sup> ».

## Sous-section 2. *L'absence de requalification d'intérêts en dividendes*

**179. Origine du mécanisme.** En 1962, l'on distinguait deux types de sociétés, les sociétés par actions et les sociétés autres que par actions et l'on rattachait la société coopérative à la seconde catégorie<sup>716</sup>. La base imposable des sociétés autres que par actions englobait notamment les intérêts des avances, c'est-à-dire les prêts d'argent qui leur étaient consentis par les associés ou leur conjoint, ainsi que par leurs enfants, lorsque les associés ou leur conjoint avaient la jouissance légale des revenus de ceux-ci. Par contraste, les intérêts de prêts étaient — et sont toujours — déductibles par les sociétés. Cette mesure était justifiée par le fait ces « avances représentent généralement des réels investissements de capitaux et qu'il convient dès lors que les revenus de ces avances soient imposés au titre de revenus de capitaux investis<sup>717</sup> ». Cette opinion avait été, par la suite, jugée trop absolue pour les sociétés coopératives agréées. Ces sociétés, conformément à l'esprit coopératif, faisaient traditionnellement appel à leurs membres plutôt qu'à des tiers pour trouver les capitaux nécessaires à leur fonctionnement et l'on entravait par cette mesure fiscale une source essentielle de leur financement<sup>718</sup>. Ainsi, une loi du 25 juin 1973<sup>719</sup> avait exclu les sociétés coopératives agréées de ce dispositif.

714. Ce montant est indexé conformément l'article 178, § 3, al. 2, du C.I.R. 1992.

715. Nous soulignons.

716. Voy. *infra*, n° 288.

717. *Doc. parl.*, Chambre, 1972–1973, n° 521/7, p. 43.

718. *Doc. parl.*, Chambre, 1972–1973, n° 521/7, p. 44. Voy. P. Coppens et A. Bailleux, *Droit fiscal. Les impôts sur les revenus*, Précis de la Faculté de droit de l'Université catholique de Louvain, Bruxelles, Larcier, 1985, p. 348; J.-P. Magremanne, « Requalifications des intérêts en dividendes et des revenus immobiliers en rémunérations des dirigeants d'entreprise », *R.G.F.*, 1997, p. 35–51, spéc. p. 36.

719. Loi du 25 juin 1973 modifiant le Code des impôts sur les revenus, en ce qui concerne, notamment, la taxation des plus-values, l'assiette et le calcul de l'impôt des sociétés et de l'impôt des non-résidents, ainsi que la répression de certaines formes de fraude et d'évasion fiscales, *M.B.*, 6 juillet 1973. L'article 15, al. 2, 2°, du C.I.R. prévoyait désormais qu'au titre de revenus de capitaux investis, il fallait notamment entendre les intérêts des avances faites aux sociétés de personnes par les associés ou leur conjoint, ainsi que par leurs enfants, lorsque les associés ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci, « sauf quand il s'agit d'avances faites aux sociétés coopératives agréées par le

**180. Évolution de la réglementation.** La loi du 28 juillet 1992 a réformé ce système qui, sans plus distinguer différents types de sociétés, a évolué vers un mécanisme de requalification des intérêts en dividendes. Outre la *volonté d'harmonisation* du régime pour l'ensemble des sociétés, il s'agissait également, par le biais de cette mesure, de *contrer certains abus* :

L'on avait constaté qu'un nombre croissant d'administrateurs se faisaient rembourser des fonds propres par la société, et prêtaient ensuite ce même montant à cette dernière; ce faisant, ils pouvaient en effet bénéficier du régime fiscal applicable aux intérêts (déductibilité dans le chef de la société et précompte mobilier de 10 %; du moins si l'emprunt avait été contracté après le 1<sup>er</sup> mars 1990) au lieu du régime fiscal appliqué aux dividendes (imposabilité dans le chef de la société et précompte mobilier de 25 %). L'endettement coûtait par conséquent beaucoup moins cher aux sociétés que les fonds propres. De plus, les taux d'intérêt utilisés dans la pratique étaient supérieurs au taux du marché<sup>720</sup>.

Le législateur a mis en place un dispositif anti-abus pour contrecarrer ce type d'opérations pouvant conduire à une sous-capitalisation de la société<sup>721</sup>. L'article 18, al. 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 prévoit ainsi que les intérêts des avances prêtées par les associés d'une société à cette société sont normalement requalifiés en dividendes si le taux d'intérêt est supérieur au taux d'intérêt du marché *ou* lorsque le montant des avances est supérieur à la somme des réserves taxées au début de la période imposable et du capital libéré à la fin de cette période. Sauf exception, est considérée comme une avance, tout prêt d'argent, représenté ou non par des titres, consenti par une personne physique à une société dont elle possède des actions ou parts ou par une personne à une société dans laquelle elle exerce un mandat ou des fonctions d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues, ainsi que tout prêt d'argent consenti le cas échéant par leur conjoint ou leurs enfants à cette société lorsque ces personnes ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci<sup>722</sup>. Parmi les exceptions, l'on retrouve les prêts d'argent faits à des sociétés coopératives agréées; ils échappent à la requalification en dividendes<sup>723</sup>.

---

Conseil national de la Coopération ». De cette exclusion, il résultait que les intérêts des avances faites aux sociétés coopératives agréées ne pouvaient plus être déduits au titre de revenus définitivement taxés des bénéficiaires imposables des sociétés associées (cf. art. 111, 2<sup>o</sup>, du C.I.R.). Voy. B. Verstraete, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 246, p. 170.

720. L. Plas et P. Verbanck, « La requalification des intérêts en dividendes », *R.G.F.*, 1993, p. 286–296, spéc. p. 286–287.

721. Par ailleurs, l'on trouve une disposition spécifique imposant un rapport minimum entre les fonds empruntés et le capital d'une société à l'article 198, 11<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

722. Voy. art. 18, al. 2, du C.I.R. 1992.

723. Art. 18, al. 2, du C.I.R. 1992; Com.I.R., n<sup>o</sup> 18/47.

**181. Situation actuelle.** Être exclu de la mesure de requalification des intérêts en dividendes présentait un intérêt double, mais ne présente plus, en principe, d'attrait que pour la société qui emprunte. Pour le *prêteur*, le taux du précompte mobilier était inférieur sur les intérêts qu'il recevait par comparaison aux dividendes qu'il percevait. Toutefois, vu qu'un taux général de 30 % est *en principe*<sup>724</sup> d'application pour les revenus de capitaux et biens mobiliers à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2017<sup>725</sup>, il n'y a plus *en principe* de différence de taux entre intérêts et dividendes, et donc d'inconvénient lié à la requalification d'un intérêt en dividende. Pour la *société emprunteuse*, si les intérêts d'emprunt versés peuvent être déduits<sup>726</sup>, les dividendes distribués font en principe partie intégrante de la base imposable<sup>727</sup>. Échapper à la requalification constitue donc toujours un avantage dans le chef de la société coopérative assujettie à l'impôt des sociétés. Notons encore que la requalification des intérêts en dividendes ne présente pas que des défauts puisque les exonérations de précompte mobilier prévues en matière de dividendes (cf. revenus définitivement taxés) sont, le cas échéant, applicables.

---

724. Il existe en effet des cas particuliers qui appellent une nuance : l'article 171, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 prévoit un certain nombre d'exceptions à l'application du taux de 30 %, concernant les revenus visés à l'article 171, 2<sup>o bis</sup> (15 % pour les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins ainsi que des licences légales et obligatoires), 171, 3<sup>o quater</sup> (15 % pour les dividendes distribués par une société d'investissement à capital fixe sous conditions), 171, 3<sup>o quinquies</sup> (15 % pour les revenus non exonérés afférents aux dépôts d'épargne), 171, 3<sup>o sexies</sup> (de 20 ou 15 % pour les dividendes alloués ou attribués *lors de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable après celui de l'apport* et 15 % pour les dividendes alloués ou attribués à partir de la répartition bénéficiaire du troisième exercice comptable après celui de l'apport) ; 171, 3<sup>o septies</sup> (taux de 5 ou 20 % pour la distribution de la réserve de liquidation à l'actionnaire autrement qu'à la suite de la liquidation de la société — 5 % en cas de distribution au terme de l'écoulement de la période de cinq ans après que les réserves de liquidation aient été constituées, 20 % en cas de distribution dans les cinq ans à compter de la constitution des réserves).

725. Art. 171, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992. Voy. l'art. 93, 1<sup>o</sup>, de la loi du 25 décembre 2016 (*M.B.*, 29 décembre 2016), en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017 et applicable aux revenus payés ou attribués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2017 (cf. art. 95 de la loi) ; <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/167-taux-precompte-mobilier-20170101.pdf>

726. Art. 52, 2<sup>o</sup> et 183 du C.I.R. 1992.

727. Art. 185, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 148 (première opération de détermination du bénéfice imposable à l'impôt des sociétés).



### **Sous-section 3. *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***<sup>728</sup>

**182. Présentation du mécanisme.** Un associé ou un actionnaire d'une société coopérative agréée se trouve dans une situation particulière : s'il souhaite réaliser ses parts, il ne peut pas les transférer facilement et réaliser une plus-value sur actions en principe *exonérée*. En effet, les titres d'une telle société ne sont pas librement négociables. Un associé (ou un détenteur de parts) d'une société coopérative agréée n'a donc aucune autre possibilité d'aliénation que par le biais d'une démission ou d'un rachat. Une telle opération est considérée fiscalement soit comme un partage partiel de l'avoir social, soit comme une acquisition de parts propres<sup>729</sup>. Pour tenir compte du fait que les revenus alloués ou attribués dans le cadre de ces opérations ne pouvaient pas bénéficier de la mesure d'exonération de précompte mobilier d'une première tranche de dividendes versés par une société coopérative agréée — mesure qui a, depuis lors, été « absorbée » par l'exonération sur les revenus des dividendes d'actions ou de parts d'entreprises<sup>730</sup> —, une loi du 24 décembre 2002<sup>731</sup> a prévu qu'aucun précompte mobilier ne serait dû sur la partie des dividendes qui est allouée ou attribuée en cas de partage partiel de l'avoir social ou d'acquisition de parts propres par une société coopérative agréée (art. 264, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>ter, du C.I.R. 1992).

### **Sous-section 4. *L'application étendue du tarif réduit à l'impôt des sociétés***

**183. Origine de la mesure.** La loi du 25 juin 1973 avait mis en place un tarif progressif par tranches pour les « petites sociétés » (c'est-à-dire, à l'époque, celles dont le revenu imposable n'excédait pas 5 250 000 francs<sup>732</sup>) soumises à l'impôt des sociétés. Cette même loi a prévu des exceptions au bénéfice du

728. Voy. à ce sujet : « Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2003 », *Courr. Fisc.*, n<sup>os</sup> 2003/1–3, p. 8–14, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

729. *Doc. parl.*, Chambre, 2001–2002, n<sup>o</sup> 1918/1, p. 29.

730. *Voy. supra*, n<sup>o</sup> 176.

731. Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, *M.B.*, 31 décembre 2002. Cette mesure est applicable aux revenus qui sont attribués ou mis en paiement, ou à considérer comme tels, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002 et pour autant, quand il s'agit d'opérations visées à l'article 209 du Code des impôts sur les revenus 1992, que la liquidation ne soit pas clôturée avant le 25 mars 2002 (art. 32, § 1<sup>er</sup>).

732. Art. 126 C.I.R.



tarif progressif (pour les sociétés « à portefeuille » ou *holdings*<sup>733</sup> ainsi que les sociétés filiales<sup>734</sup>) de même que des exceptions à ces exceptions pour les sociétés coopératives agréées. C'est une loi du 28 décembre 1992<sup>735</sup> qui a introduit un régime similaire pour les sociétés qui ne versent pas un revenu plancher à l'un de leurs dirigeants<sup>736</sup>.

#### **184. Modification consécutive à la réforme de l'impôt des sociétés.**

Les petites sociétés (définies désormais en référence aux critères du droit des personnes morales) bénéficient d'un taux réduit (20 %) sur une première tranche de 100 000 euros de revenus, en lieu et place du taux normal (25 %)<sup>737</sup>. Le bénéfice de ce taux réduit est toujours exclu dans différents cas<sup>738</sup>, parmi lesquels l'on retrouve les sociétés *holdings*, les sociétés filiales, ainsi que les sociétés non débutantes qui n'allouent pas à au moins un de leurs dirigeants une rémunération à charge du résultat d'au moins 45 000 euros ou qui égale au moins le résultat de la période imposable. Ces sociétés sont en principe exclues du bénéfice du tarif réduit. Il est toutefois fait

733. Par un renvoi de l'article 126 à l'article 113, § 2, du C.I.R. Cette exclusion s'explique par le fait que ces sociétés présentent certains liens avec d'autres sociétés et qu'elles puissent bénéficier de la déduction des revenus définitivement taxés. À ce sujet, voy. *Doc. parl.*, Sénat, 1972-1973, n° 278, p. 49-51; J. Kirkpatrick et D. Garabedian, *op. cit.*, n° 2.141, p. 215; P. Coppens et A. Bailleux, *op. cit.*, p. 438; B. Verstraete, *La réforme du Code des impôts sur les revenus. Commentaire de la loi du 25 juin suivi de la coordination officieuse du Code des impôts sur les revenus*, Bruxelles, Larcier, 1974, n° 171, p. 123-124.

734. En vertu de l'article 126 du C.I.R. Cette exclusion s'explique par la volonté d'éviter que certaines sociétés ne se scindent et ne se subdivisent en sociétés satellites afin de bénéficier du taux progressif réduit. À ce sujet, voy. *Doc. parl.*, Sénat, 1972-1973, n° 278, p. 49-51; P. Coppens et A. Bailleux, *op. cit.*, p. 439; J.J. Couturier, B. Peeters et N. Plets, *op. cit.*, p. 525; B. Verstraete, *op. cit.*, n° 171, p. 124-125.

735. Dispositif inséré par l'art. 10, 1°, de la loi du 28 décembre 1992 (*M.B.*, 31 décembre 1992 [3<sup>e</sup> éd.], *Errat.*, *M.B.*, 18 février 1993), applicable à partir de l'exercice d'imposition 1994 (art. 30, § 8).

736. L'ajout de cette condition de rémunération minimale a été prévu pour contrer les opérations de constitution de sociétés ou de transformation d'entreprises individuelles en sociétés pour des raisons purement fiscales et/ou pour éviter le paiement de cotisations de sécurité sociale (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/1, p. 5 et *Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/5, p. 75). Une exception a été prévue pour les sociétés coopératives agréées, compte tenu de leur situation particulière (adoption de l'amendement n° 88; *Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 717/3, p. 29). En effet, dans ces sociétés, compte tenu du principe de la « double qualité », la participation dans le capital est considérée comme une « contribution obligatoire au financement de l'entreprise plutôt que comme un placement »; l'intérêt réside dans les opérations conclues avec la coopérative plutôt que dans la participation au capital. Aussi, le mandat des administrateurs est en principe gratuit. Enfin, compte tenu du nombre potentiellement très élevé de coopérateurs (et du phénomène corrélatif de dispersion des parts), le risque de transfert de revenus de l'impôt des personnes physiques vers l'impôt des sociétés apparaît tout à fait inexistant.

737. Art. 215, al. 1<sup>er</sup> et 2, du C.I.R. 1992.

738. Art. 215, al. 3, du C.I.R. 1992.

exception à ces exclusions — le tarif réduit est donc applicable — pour les petites sociétés coopératives agréées<sup>739</sup>.

### SECTION 3. LES SOCIÉTÉS À FINALITÉ SOCIALE

**185. Deux spécificités à envisager.** Hormis le statut de « personne morale sans but de lucre fiscal » reconnu à certaines d’entre-elles, le système de fiscalisation des revenus n’accorde pas de régime particulier aux sociétés parce qu’elles adoptent la variante à finalité sociale. Par contre, un dispositif particulier existe pour une première tranche de dividendes ou d’intérêts qui est versée par une société à finalité sociale *agréée* (sous-section 1). Il existe également un régime spécifique pour les *entreprises d’insertion*, celles-ci opérant nécessairement sous les traits d’une société à finalité sociale en Région wallonne (sous-section 2).

#### Sous-section 1. *Le régime spécifique associé à une première tranche de dividendes ou d’intérêts versés par une société à finalité sociale agréée*<sup>740</sup>

**186. Qu’est-ce qu’une société à finalité sociale agréée au sens du droit fiscal?** Aux termes de l’article 21, al. 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, une société à finalité sociale est agréée si elle respecte différentes conditions :

- un agrément conjoint du ministre des Finances et du ministre ou des ministres qui ont les compétences requises dans leurs attributions<sup>741</sup>;

739. Art. 215, al. 2, 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup> et 4<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992. Voy. Com.I.R., n<sup>o</sup> 215/43. F. Navez et J.-M. Demarche ont posé la question d’un alignement du régime des sociétés à finalité sociale sur celui des sociétés coopératives agréées (F. Navez et J.-M. Demarche, *op. cit.*, p. 141–143).

740. L’article 21, al. *Ter* 10<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 concerne *de lege lata* les sociétés agréées comme entreprise sociale conformément à l’article 8:5 du Code des sociétés et des associations agréées (voy. la disposition du C.I.R.1992).

741. Lors des travaux préparatoires, un amendement visant à supprimer cette mesure avait été déposé (cet amendement était justifié comme suit « il s’agit de matières régionales et communautaires pour lesquelles l’autorité fédérale n’est pas compétente »). À cet argument, le ministre a répondu que la disposition se situe dans une matière où il n’y a pas d’empiètement de compétence de la part de l’État fédéral à l’égard des régions et des communautés. D’après le ministre, « il est bien clair que l’ISOC et l’IPP sont des matières fédérales. De plus, l’article 62 stipule que les sociétés à finalité sociale sont agréées conjointement par le ministre des Finances et les ministres qui ont les compétences requises dans leurs attributions. Dans certains cas, cela peut impliquer les ministres appartenant aux régions et communautés. Donc, si les régions et/ou les communautés ne veulent pas accorder l’agrément à ces sociétés, elles restent dans l’exercice de leurs compétences et les sociétés à finalité sociale concernées n’obtiendront pas d’avantage fiscal qui relève de la seule compétence du gouvernement fédéral » (*Doc. parl.*, Sénat, 1998–1999, n<sup>o</sup> 1–1282/4, p. 15).

- un objet social exclusif, à savoir : *a*) l'aide aux personnes; *b*) la rénovation des sites d'activité économique désaffectés; *c*) la protection de l'environnement, en ce compris le recyclage; *d*) la protection et la conservation de la nature; *e*) l'acquisition, la construction, la rénovation, la vente ou la location de logements sociaux; *f*) l'aide aux pays en voie de développement; *g*) la production d'énergie durable; *h*) la formation; *i*) le financement de sociétés visées sous *a*) à *h*);
- une clause statutaire précisant, en cas de liquidation, le réinvestissement de la totalité de l'actif net dans une autre société à finalité sociale qui est également dotée d'un objet social exclusif *ad hoc*.

**187. Une spécificité : une mesure d'exonération pour les personnes physiques bénéficiaires d'intérêts (et une possible exonération des dividendes par le biais du plan d'activation de l'épargne).** Le Code des impôts sur les revenus prévoit la possibilité d'exonérer une première tranche de dividendes ainsi qu'une mesure d'exonération spécifique pour une première tranche d'intérêts versés par une société à finalité sociale agréée à un bénéficiaire personne physique<sup>742</sup>.

**188. Présentation du mécanisme.** À la fin des années nonante, le législateur avait souhaité encourager les épargnants à mettre des moyens financiers à la disposition de sociétés à finalité sociale actives dans des secteurs offrant des perspectives d'emploi<sup>743</sup>. Pour ce faire, un article 21, al. 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 prévoyait une exonération de la première tranche de 125 euros (montant à indexer<sup>744</sup>) des intérêts ou des dividendes alloués ou attribués par les sociétés à finalité sociale agréées à des personnes physiques<sup>745</sup>. Comme pour les sociétés coopératives agréées, la Belgique s'était vue reprocher le fait que

742. Le législateur n'a pas souhaité que ce dispositif puisse bénéficier à d'autres catégories de contribuables (*Doc. parl.* Chambre, 1997–1998, n° 1608/1, p. 21–22). Ceci est confirmé par le libellé des articles 199 et 221, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> du C.I.R. 1992.

743. *Doc. parl.*, Chambre, 1998–1999, n° 1912/1, p. 10. Voy. aussi *Doc. parl.*, Sénat, 1998–1999, n° 1–1282/4, p. 13.

744. Pour l'exercice d'imposition 2022, 200 euros.

745. Voy. la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 1<sup>er</sup> avril 1999. Pour le surplus, les dividendes de S.F.S. agréées qui avaient subi le précompte mobilier ne devaient pas faire l'objet d'une mention dans la déclaration IPP (L'article 313, al. 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 énonce en effet que « les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques ne sont pas tenus de mentionner dans leur déclaration annuelle audit impôt, les revenus des capitaux et biens mobiliers ni les revenus divers visés à l'article 90, al. 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup>, 9<sup>o</sup>, et 11<sup>o</sup>, pour lesquels un précompte mobilier a été réellement retenu ou pour lesquels un précompte mobilier fictif est imputable en vertu de dispositions légales ou réglementaires, ni ceux qui sont exonérés de précompte mobilier en vertu de dispositions légales ou réglementaires, sauf s'il s'agit : des revenus visés à article 21, 5<sup>o</sup>, 6<sup>o</sup>, 10<sup>o</sup> et 13<sup>o</sup>, dans la mesure où ils excèdent respectivement les limites fixées aux 5<sup>o</sup>, 6<sup>o</sup>, 10<sup>o</sup> et 13<sup>o</sup>, dudit article et où le précompte mobilier n'a pas été retenu sur cet excédent »).

la mesure d'exemption de précompte mobilier était uniquement réservée aux dividendes provenant des S.F.S. agréées par les autorités belges<sup>746</sup>. Le législateur avait là aussi régularisé la situation<sup>747</sup> pour les revenus attribués ou mis en paiement dès le 1<sup>er</sup> janvier 2017<sup>748</sup>.

**189. Modification consécutive au plan d'activation de l'épargne.** Dans la mise en œuvre du plan d'activation de l'épargne, et toujours à l'instar des sociétés coopératives agréées, il a été décidé, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, de supprimer la mesure spécifique destinée à la première tranche des *dividendes* versés par une S.F.S. agréée. Pour rappel, le contribuable peut toutefois choisir dans sa déclaration fiscale d'imputer l'exonération générale des dividendes d'actions ou de parts d'entreprises sur les revenus versés par une S.F.S. agréée<sup>749</sup>. Par contre perdure la mesure spécifique d'exonération de la première tranche de 125 euros (montant à indexer<sup>750</sup>) des *intérêts* alloués ou attribués par les S.F.S. agréées ou les sociétés analogues de l'espace économique européen à des personnes physiques.

**190. Taxation des revenus mobiliers dans le chef de la société à finalité sociale agréée soumise à l'impôt des sociétés : application du régime normal.** Une société à finalité sociale agréée soumise à l'impôt des sociétés est en principe taxable sur les dividendes qu'elle distribue<sup>751</sup> et *in casu*, le législateur n'a pas prévu de faire exception à la règle. Cette société peut par contre déduire les intérêts qu'elle verse.

## Sous-section 2. *L'immunisation des bénéficiaires des entreprises d'insertion*

**191. Qu'est-ce qu'une entreprise d'insertion en droit belge?** La loi du 26 mars 1999 a instauré un régime spécifique au profit des entreprises d'insertion *reconnues comme telles*. Par entreprise d'insertion, l'on vise une entreprise ou une association dotée d'une personnalité juridique, qui a comme finalité sociale l'insertion sociale et la réinsertion dans le marché du travail de chômeurs particulièrement difficiles à placer, par le biais d'une

746. Voy. *supra*, n° 175.

747. Art. 48 de la loi du 31 juillet 2017 portant des dispositions financières et fiscales diverses et portant des mesures en matière de contrats de concession, *M.B.*, 11 août 2017.

748. Art. 49 de la loi du 31 juillet 2017 portant des dispositions financières et fiscales diverses et portant des mesures en matière de contrats de concession, *M.B.*, 11 août 2017.

749. Cf. art. 21, al. 1<sup>er</sup>, 14<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992. Cette mesure d'exonération des dividendes est pour rappel appliquée par le biais de la déclaration des revenus (et non *via* précompte).

750. Pour l'exercice d'imposition 2022, 200 euros. Voy. l'article 21, al. 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992.

751. Art. 185, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992.

activité de production de biens ou de services<sup>752</sup>. L'entreprise d'insertion doit être reconnue sur le *plan régional*. En Région wallonne, c'est la Direction de l'économie sociale qui est chargée de mettre en œuvre les procédures de reconnaissance des entreprises d'insertion anciennement fédérales<sup>753</sup> et l'entreprise d'insertion doit revêtir la forme de la société anonyme, de la société coopérative à responsabilité limitée ou du groupement d'intérêt économique et la variante à finalité sociale<sup>754</sup>.

**192. Origine de la mesure.** Depuis l'exercice d'imposition 1999<sup>755</sup>, les bénéfiques maintenus dans les entreprises d'insertion et qui doivent être obligatoirement réinvestis dans leur objet social sont, moyennant le respect de certaines conditions, exclus des bénéfiques imposables à l'impôt des sociétés<sup>756</sup>. En effet, une mesure d'exemption est prévue pour les bénéfiques maintenus dans le patrimoine de la société *dans la mesure où* la condition d'intangibilité (maintien à un compte distinct du passif et absence de prise

752. Les entreprises et associations telles que définies à l'art. 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, de l'arrêté royal du 3 mai 1999 portant exécution de l'article 7, § 1<sup>er</sup>, al. 3, m, de l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs relatif à la réinsertion de chômeurs très difficiles à placer et reconnues dans le cadre de cet arrêté.

753. Le SPP Intégration sociale et SPF Emploi étaient auparavant les deux administrations compétentes en la matière.

754. Voy. l'art. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du décret relatif à l'agrément des initiatives d'économie sociale et à l'agrément et au subventionnement des entreprises d'insertion du 20 octobre 2016. Voy. aussi l'arrêté du Gouvernement wallon portant exécution du décret du 20 octobre 2016 relatif à l'agrément des initiatives d'économie sociale et à l'agrément et au subventionnement des entreprises d'insertion du 24 mai 2017.

755. Avant l'entrée en vigueur de la réforme de l'impôt des sociétés, l'article 67 de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses (*M.B.*, 1<sup>er</sup> avril 1999) prévoyait que : « Dans le chef des entreprises d'insertion (telles que déterminées en vertu de l'article 7, § 1<sup>er</sup>, al. 3, m, de l'arrêté-loi du 24 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs), sont exclus des bénéfiques imposables à l'impôt des sociétés, les bénéfiques maintenus dans le patrimoine de la société pour la ou les périodes imposables clôturées au cours de la période pour laquelle elle est reconnue par le Ministre de l'Emploi et du Travail pour pouvoir bénéficier des exonérations de cotisations patronales de sécurité sociale. L'exonération de ces bénéfiques maintenus dans le patrimoine de la société n'est accordée et maintenue que si : 1<sup>o</sup> les bénéfiques exonérés sont portés et maintenus à un compte distinct du passif; 2<sup>o</sup> les bénéfiques exonérés ne servent pas de base au calcul de la dotation annuelle de la réserve légale ou des rémunérations ou attributions quelconques. Dans l'éventualité où l'une ou l'autre de ces conditions cesse d'être observée pendant un exercice comptable quelconque, les bénéfiques antérieurement exonérés sont considérés comme des bénéfiques obtenus au cours de cet exercice comptable. Pour autant qu'il n'y soit pas dérogé, les dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992, sont d'application pour le présent article. Le présent article entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1999. » À ce sujet, voy. *Doc. parl.*, Chambre, 1998–1999, n<sup>o</sup> 1912/1, p. 10; F. Navez et J.-M. Demarche, *op. cit.*, p. 138.

756. *Doc. parl.*, Chambre, 1998–1999, n<sup>o</sup> 1912/1, p. 10. Voy. aussi *Doc. parl.*, Sénat, 1998–1999, n<sup>o</sup> 1–1282/4, p. 13.

en compte pour le calcul de la dotation annuelle de la réserve légale ou des rémunérations ou attributions quelconques) est respectée. Par conséquent, le bénéfice brut d'une entreprise d'insertion n'est composé que des dépenses non admises et des dividendes distribués<sup>757</sup>. L'exonération est *conditionnelle* et donc, dans l'éventualité où l'une ou l'autre de ces conditions cesserait d'être observée pendant un exercice comptable quelconque, les bénéfices antérieurement exonérés seraient considérés comme des bénéfices obtenus au cours de cet exercice comptable.

**193. Régime en vigueur.** Depuis la réforme de l'impôt des sociétés<sup>758</sup>, c'est l'article 193<sup>quater</sup> du C.I.R. 1992<sup>759</sup> qui prévoit le régime fiscal des entreprises

757. Voy. *supra*, n° 148.

758. À ce sujet, voy. notamment la circulaire du 17 juillet 2018, n° 2018/C/89, concernant le régime fiscal des entreprises d'insertion; Y. Dewael, « Actualités 2017 en matière d'impôt des sociétés, *op. cit.*, p. 165–167; J. Van Dyck, « Réforme de l'impôt des sociétés : ce qui change aujourd'hui », *Le Fiscalogues*, n° 1549, 12 janvier 2018, p. 2.

759. « § 1<sup>er</sup>. Pour les sociétés qui à la fin de la période imposable sont agréées en qualité d'entreprise d'insertion sur la base de l'article 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, de l'arrêté royal du 3 mai 1999 portant exécution de l'article 7, § 1<sup>er</sup>, al. 3, m, de l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs relatif à la réinsertion de chômeurs très difficiles à placer, par la région compétente, les bénéfices qui sont maintenus dans le patrimoine de la société et qui sont réalisés dans une période imposable pour laquelle elle est reconnue comme entreprise d'insertion sont partiellement exonérés dans les limites et aux conditions prévues ci-après. La partie des bénéfices visés à l'al. 1<sup>er</sup> qui est déjà exonérée conformément à l'article 193, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, dans cette période imposable ou une période imposable antérieure, n'est pas prise en considération pour l'exonération visée à l'al. 1<sup>er</sup>. Le résultat réservé imposable qui n'est pas considéré comme un bénéfice visé aux al.s 1<sup>er</sup> et 2, est limité à un montant égal aux charges salariales des travailleurs occupés en Belgique qui appartiennent au groupe cible tel que défini à l'article 1<sup>er</sup>, § 2, al. 3, dudit arrêté royal du 3 mai 1999, avec un minimum de 7 440 euros par unité de personnel occupé en Belgique appartenant à ce groupe cible. Ce montant minimum est adapté annuellement à l'indice des prix à la consommation du Royaume à l'aide du coefficient déterminé à l'article 178, § 3, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>. — § 2. L'exonération des bénéfices visée au paragraphe premier n'est accordée et maintenue que si : 1<sup>o</sup> les bénéfices exonérés sont portés et maintenus à un compte distinct du passif; 2<sup>o</sup> les bénéfices exonérés ne servent pas de base au calcul de la dotation annuelle de la réserve légale ou des rémunérations ou attributions quelconques; Les conditions visées à l'alinéa 1<sup>er</sup>, sont également applicables aux bénéfices exonérés conformément à l'article 67 de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses, tel qu'il existait avant d'être abrogé par l'article 87 de la loi du 25 décembre 2017 relative à la réforme de l'impôt des sociétés. Dans l'éventualité et dans la mesure où les conditions visées à l'alinéa 1<sup>er</sup> cessent d'être respectées pendant une période imposable quelconque, les bénéfices antérieurement exonérés sont considérés comme des bénéfices obtenus au cours de cette période imposable. — § 3. Les articles 67, § 1<sup>er</sup> et 2, 67<sup>bis</sup> et 67<sup>ter</sup>, § 1<sup>er</sup> et 2, ne sont pas d'application pour une période imposable pour laquelle la société applique l'exonération des bénéfices visée dans le présent article. » La disposition qui aménageait ce régime par le passé — l'article 67 de la loi du 26 mars 1999 (*M.B.*, 1<sup>er</sup> avril 1999) — est abrogée (voy. l'article 87 de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, *M.B.*, 29 décembre 2017).

d'insertion. Si, comme par le passé, l'exonération reste *conditionnelle*, elle est désormais *limitée* pour deux raisons. Premièrement, il n'est plus possible de cumuler<sup>760</sup> cette exonération avec l'exonération des primes de transition professionnelle et des primes à l'emploi<sup>761</sup>. Deuxièmement, le montant pouvant être exonéré est désormais lié au nombre de chômeurs difficilement reclassables (groupe-cible) : le bénéfice maximum à exonérer est plafonné annuellement à un montant équivalent aux charges salariales brutes de travailleurs occupés en Belgique et qui appartiennent audit groupe-cible avec, pour chaque unité de personnel, un montant minimal de 7 440 euros (montant à indexer<sup>762</sup>).

### BRÈVE SYNTHÈSE ET CONCLUSIONS DU CHAPITRE 3

**194. Spécificités dans l'application des règles d'imposition sur les revenus pour les entreprises sociales.** À côté d'un statut fiscal d'assujetti à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés, le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales peut être caractérisé par l'application de certaines règles spécifiques. Même s'il n'existe pas d'avantages fiscaux accordés aux entreprises du fait d'une (hypothétique) appartenance

---

760. Voy. à ce sujet : *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 2864/001, p. 55.

761. Art. 193*bis*, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992. Cet avantage, introduit par le biais d'une loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations (*M.B.*, 30 décembre 2005), se traduit par une *correction fiscale*, une « majoration de la situation de début des réserves imposables ». À l'impôt des sociétés, pour rappel, le bénéfice fiscal brut, celui issu de la *première opération*, résulte de la somme des dépenses non admises, des dividendes distribués et des réserves imposables (voy. *supra*, n° 148). Concernant les réserves, il s'agit plus exactement de taxer « le mouvement des réserves », l'augmentation des bénéfices réservés imposables pendant l'exercice, par le biais d'une comparaison entre la situation de début et de la fin de la période imposable (montant des réserves imposables à la fin – montant des réserves au début). Si l'on majore la situation de début des réserves, l'on amoindrit le résultat taxable; il s'agit donc d'une technique de détaxation. Par le passé, comme le notent D. Darté et Y. Noël, « une entreprise d'insertion pouvait à la fois transférer tous ses bénéfices, y compris les primes évoquées ci-dessus, dans une réserve immunisée, mais également enregistrer une majoration de la situation de début des réserves à concurrence du montant des primes obtenues. Cela aboutissait dès lors, à un solde négatif du mouvement des réserves imposables qui pouvait être compensé avec les dépenses non admises et les dividendes distribués de cette période imposable et éventuellement être reporté aux périodes imposables suivantes en qualité de pertes récupérables. Afin d'éviter cette double exonération, l'article 193*quater* du C.I.R. 1992 précise que la partie du bénéfice qui découle des primes visées à l'article 193*bis* § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> du CIR ne peut plus être prise en considération pour l'exonération qui peut être obtenue *via* la comptabilisation des bénéfices dans un compte distinct du passif » (D. Darté et Y. Noël, *Maitriser l'I.Soc.*, édition 2022, Liège, Edipro, 2022, p. 648). Voy. aussi la Circulaire 2018/C/89.

762. Pour l'exercice d'imposition 2024, 13 930 euros.



à l'entrepreneuriat social belge, nous l'avons vu, différentes mesures spécifiques peuvent concerner des entreprises sociales.

En effet, pour l'ensemble des « personnes morales sans but de lucre fiscal », il faut tenir compte d'une mesure visant à comprimer la notion de recettes imposables, l'autre retenant une définition autonome des frais déductibles.

Pour les sociétés coopératives agréées, rappelons que le C.I.R. 1992 prévoit la possibilité d'exonérer les dividendes versés par une société coopérative agréée à un bénéficiaire personne physique alors que la société coopérative agréée soumise à l'impôt des sociétés ne sera pas taxée sur cette première tranche de dividendes. Aussi, compte tenu de l'absence de requalification d'intérêts en dividendes, la société coopérative emprunteuse peut déduire les intérêts d'emprunt alors que les dividendes distribués font en principe partie intégrante de la base imposable. Relevons encore les mesures d'exonération de précompte mobilier en cas de partage partiel de l'avoir social ou d'acquisition d'actions propres *par* une société coopérative agréée et, enfin, l'application étendue du tarif réduit à l'impôt sur les sociétés.

Concernant les sociétés à finalité sociale, un dispositif d'exonération existe pour une première tranche de dividendes (par le biais du plan d'activation d'épargne) ou d'intérêts (par le biais d'une mesure spécifique d'exonération) versée par une société à finalité sociale *agréée* à une personne physique. Aucune mesure n'est cette fois prévue pour exonérer la société sur cette première tranche de dividendes versés. C'est finalement le régime spécifique des *entreprises d'insertion* — qui opèrent nécessairement sous les traits d'une S.F.S. en Région wallonne — qui peut avoir un impact déterminant sur la charge fiscale d'une entreprise sociale puisque celui-ci se caractérise par une immunisation des bénéfices réservés de l'entreprise. Cette immunisation, outre le fait qu'elle est conditionnelle, est désormais plafonnée car liée au nombre de chômeurs difficilement reclassables.



## Conclusions du titre premier

**195. Synthèse du droit positif actuel.** Il existe quelques cas d'assujettissements automatiques à l'impôt des sociétés (par exemple le *Tax Shelter artistique* ou bien les organismes de financement de pensions). De même, nous pouvons faire état de quelques cas d'assujettissements automatiques à l'impôt des personnes morales (par exemple certaines personnes morales de droit public ou encore certaines intercommunales). Pour le reste, et donc la plupart du temps, il faut s'en remettre au « raisonnement par étapes ». Dans ce cadre, les entreprises sociales sont appréhendées différemment selon qu'elles poursuivent ou non un but de lucre fiscal. La seule faculté pour une entreprise sociale opérant sous la forme sociétaire de distribuer des dividendes scelle son destin car l'impôt des sociétés s'imposera. Par contre, pour les personnes morales « sans but de lucre fiscal », une fois que l'on a constaté la présence d'une activité professionnelle qui génère des revenus — ce qui implique un assujettissement de principe à l'impôt des sociétés —, il convient alors de vérifier si l'entreprise sociale ne peut pas emprunter l'une des portes de sortie prévues aux articles 181 (*domaines privilégiés*) et 182 (*opérations autorisées*) du C.I.R. 1992 pour tomber dans l'escarcelle de l'impôt des personnes morales.

L'impôt des personnes morales et l'impôt des sociétés sont très différents en termes de *base imposable*, de *taux* et de *mode de calcul*, et de *mode de perception*. Or, en matière d'imposition des revenus, il n'est pas possible, pour un contribuable, d'être assujetti à l'un et l'autre impôt simultanément ou, autrement dit, de « panacher » les deux régimes. Cette logique du « tout ou rien » rend le processus de détermination de l'impôt applicable d'autant plus important même si, quel que soit le régime en fin de compte applicable, rien ne permet toutefois de garantir qu'y soit associée une charge fiscale moindre. En effet, en raison de ce que nous avons appelé une « diversité des paramètres », les deux régimes ne peuvent pas être départagés dans l'absolu,

mais uniquement au terme d'une évaluation au cas par cas. Aussi, s'il existe bien quelques mesures de faveur spécifiques dont les entreprises sociales peuvent profiter, d'une part, celles-ci ne sont pas destinées à l'ensemble des entreprises sociales et, d'autre part, sous la réserve du régime des entreprises d'insertion, elles ne sont pas de nature à avoir un impact majeur sur la charge fiscale supportée par les entreprises sociales.

En matière de fiscalisation des revenus, un « cadre fiscal approprié et cohérent » devrait<sup>763</sup> garantir à l'ensemble des entreprises sociales une charge fiscale moindre en comparaison des autres entreprises. Le régime belge de fiscalisation des revenus des personnes morales ne revêt, en l'état, aucune de ces caractéristiques.

---

763. Pour peu que l'on considère que l'entrepreneuriat social mérite un traitement juridique de faveur (notamment fiscal). Voy. *supra*, n° 5.

## **Titre II**

### **Les origines du régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales**

Le droit a toujours une histoire et se comprend mieux quand on connaît cette histoire<sup>764</sup>.

---

764. M. Van Hoecke, *op. cit.*, p. 192.



## Introduction et plan

**196. Constats (1) : caractère incohérent et inapproprié du régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales en Belgique.** Le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales n'apparaît ni approprié ni cohérent. Sur la base de sa présentation (titre 1<sup>er</sup>), nous avons déjà pu mettre en évidence un élément tendant à expliquer ce constat : le système « I.P.M./I.Soc. » lui-même<sup>765</sup>.

**197. Constats (2) : persistance de nombreuses zones d'ombre.** Par ailleurs, tout au long de l'exposé du droit positif actuel, nous avons pu souligner l'existence d'un nombre conséquent de zones d'ombre caractérisant ce régime. Celles-ci peuvent susciter un sentiment d'incompréhension et, en pratique, une insécurité juridique patente. Si le système « I.P.M./I.Soc. » était un édifice, l'on pourrait s'étonner de le voir tenir encore debout tant les matériaux qui le constituent apparaissent friables. Le législateur recourt à des concepts aux contours indéterminés et il revient à la jurisprudence et à la doctrine de proposer une signification concrète à des notions ouvertes et imprécises. Par exemple, comment appréhender les concepts d'« opérations constituant une activité qui ne met pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales » ou d'« opérations qui constituent une activité qui ne comporte qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles » (article 182, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992)? De même, quels sont les liens entretenus entre ces deux passages de l'article 182, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 : s'agit-il de conditions cumulatives, alternatives, ou bien ces deux conditions correspondent-elles à deux hypothèses distinctes<sup>766</sup>? Comment apprécier la condition d'accessorité? Comment comprendre la distinction qu'il conviendrait de faire entre l'« exploitation » et les « opérations de caractère

---

765. Voy. *supra*, n<sup>os</sup> 134 et 167.

766. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 98.

lucratif » ? Les différentes opérations autorisées prévues par l'article 182 du C.I.R. 1992 peuvent-elles être considérées comme des « fictions », et donc des exceptions à interpréter strictement, ou bien s'agit-il de simples applications des principes d'assujettissement ?

Du reste, l'architecture du système actuel n'est pas aisée à saisir. Mis en place par le biais d'une loi du 3 novembre 1976, il doit en principe s'attacher, dans un premier temps, aux *opérations* menées, et non à la *personne* qui les réalise. Dans un second temps, une fois que l'applicabilité de principe de l'impôt des sociétés (et donc la présence d'une activité professionnelle permanente normalement productive de bénéfices ou de profits) a pu être constatée, et à condition cette fois que la personne ne soit pas animée d'un « but de lucre fiscal », il est possible à la personne morale concernée d'accéder à des portes de sortie de l'impôt des sociétés : telle est la structure « sur plan » du système. Différents éléments tendent toutefois à ébranler l'édifice mis en place à la fin des années 1970. En effet, la jurisprudence retient parfois l'affectation des recettes (en cours de vie et/ou au moment du partage de patrimoine) pour décider, sur la base de ces seules considérations, de l'assujettissement d'une personne morale à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés. Dans le même sens, il ressort de la circulaire administrative de 1977 qu'un manquement au statut légal des A.S.B.L., tel que l'attribution de rémunérations exagérées à ses membres, doit être considéré comme un critère normalement suffisant pour soumettre l'A.S.B.L. en cause à l'impôt des sociétés. Enfin, selon une position administrative constante, le fait de distribuer un dividende, voire de ne pas déclarer dans les statuts que pareille distribution est exclue, implique automatiquement l'assujettissement à l'impôt des sociétés.

**198. Tentative d'explication du système en vigueur et plan.** Comme nous l'observons dès l'introduction, le régime de fiscalisation des revenus n'est pas désincarné. Il s'insère, au contraire, dans un système juridique qu'il adapte, le cas échéant, à ses besoins. Pour nous permettre, sinon de justifier, tout au moins de comprendre et, partant, de pouvoir expliquer le système « I.P.M./I.Soc. », les *liens qui se tissent entre droit des personnes morales et droit fiscal* et les jeux d'influence réciproques<sup>767</sup> constituent une clé essentielle d'analyse. Ces interactions sont *a priori* difficiles à identifier sans la prise en compte de l'évolution législative. C'est pour cette raison que nous privilégions une étude historique pour éclairer l'origine des textes fiscaux, leur source d'inspiration, voire la logique sous-tendant leur intégration. Si une telle étude peut permettre de faire la lumière sur quelques questions soulevées ci-avant, elle révélera aussi, outre l'incapacité du système existant

---

767. Voy. *supra*, n° 7.

à rencontrer l'objectif assigné, l'obstacle majeur à l'existence d'un cadre fiscal approprié et cohérent pour les entreprises sociales en Belgique : l'absence de volonté politique en faveur d'un tel dessein. Pour ce faire, dans un premier chapitre, nous précisons l'approche méthodologique que nous avons choisi d'adopter (chap. 1<sup>er</sup>). Les chapitres suivants seront consacrés à l'application de cette approche aux quatre types d'entreprises sociales retenus dans les prolégomènes (chap. 2 à 5).





# Chapitre 1

## Présupposés méthodologiques

### SECTION 1. UN ÉCLAIRAGE DU RÉGIME DE FISCALISATION DES REVENUS DES ENTREPRISES SOCIALES À L'AUNE DES LIENS ENTRETENUS AVEC LE DROIT DES PERSONNES MORALES (CONSTRUCTION D'UNE GRILLE D'ANALYSE)

**199. Rappel : de la nécessité d'examiner les rapports entre droit fiscal et droit des personnes morales.** Pour saisir les ressorts du cadre fiscal actuel, l'influence de principe du droit commun ou *non fiscal* ne peut, comme nous l'avons précisé dès l'introduction générale, être négligée<sup>768</sup>. Notre étude tendra ici à démontrer que les règles issues du droit des personnes morales ont pu inspirer les normes fiscales. Nous aurons l'occasion d'observer des cas dans lesquels c'est, au contraire, le droit fiscal qui a pu déteindre sur le droit des personnes morales et vérifier de la sorte, à l'instar de Krings<sup>769</sup>, qu'un état d'*interdépendance* entre les deux corps de règles existe *in casu*. Pour mener à bien cette démonstration, nous devons d'abord identifier les règles issues du droit des personnes morales au départ desquelles nous apprécierons les liens entretenus avec le régime de fiscalisation des revenus d'activités des entreprises sociales et définir, pour ce faire, ce que nous appellerons, dans la suite de l'exposé, des « normes de référence » (sous-section 1). Nous pourrions ensuite construire une grille d'analyse dans laquelle les aspects de droit des personnes morales seront appréhendés *via* trois normes de référence alors que les aspects fiscaux correspondants seront évoqués en respectant la déclinaison de ces normes (sous-section 2).

---

768. Voy. *supra*, n° 6.

769. E. Krings, « Les lacunes en droit fiscal », *op. cit.*, p. 481.

### **Sous-section 1. *Le droit des personnes morales appréhendé par le biais de normes de référence***

**200. Présentation.** Jusqu'alors, nous avons considéré qu'une personne morale était une entreprise sociale dès lors qu'elle adoptait la forme et/ou, le cas échéant, le statut de l'A.S.B.L., de la société coopérative agréée, de la société à finalité sociale ou de la fondation privée. Au-delà de la forme juridique ou du statut privilégié, nous devons désormais sélectionner les principes fondamentaux qui les régissent et qui s'avèrent pertinents pour l'étude ultérieure de la fiscalisation de leurs revenus. Afin de définir ces « normes de référence » (II), nous nous inspirerons tant du principe de spécialité légale qui caractérise toute personne morale que de la définition européenne de l'entreprise sociale (I).

#### **I. *Un processus de définition qui prend appui sur le principe de spécialité légale des personnes morales et sur le concept européen d'entreprise sociale***

**201. Présentation.** Sur la base du principe de spécialité légale, qui définit le champ d'action d'une personne morale, nous esquisserons les deux premières normes de référence, l'une relative à *l'activité menée*, l'autre à la *finalité poursuivie* (A). La définition européenne de l'entreprise sociale, qui nous a permis de délimiter les contours de la recherche<sup>770</sup>, met en évidence la nécessité d'ajouter une troisième norme, relative cette fois aux *règles encadrant l'affectation du surplus* (B).

##### **A. *Le principe de spécialité légale des personnes morales et l'émergence des deux premières normes de référence***

Comme si l'homme du XIX<sup>e</sup> siècle, effrayé d'avoir usurpé à Dieu le pouvoir de créer des êtres, même immatériels, ou soucieux d'éviter le châtement de Prométhée, avait aussitôt décrété l'incapacité naturelle des personnes morales en traçant leur limite permanente au champ de leur objet, leur finitude au champ de leur finalité<sup>771</sup>.

**202. Principe en droit positif belge.** Si les êtres humains (ou personnes *physiques*) sont *per se* des personnes reconnues comme telles en droit positif belge, la personnalité *morale* est une création du législateur. La personnalité

770. Voy. *supra*, n° 22.

771. M. Dagot et C. Mouly, « L'usage personnel du crédit social et son abus », *Rev. Soc.*, 1988, pp 1-58, spéc. p. 11.

juridique est un concept qui ressortit à la technique juridique et qui désigne de manière générale la qualité de sujet de droit qui est reconnue à certaines entités<sup>772</sup>; une personne morale est un sujet de droit, titulaire de droits et d'obligations<sup>773</sup>. Il faut toutefois garder à l'esprit que cette définition de la personne morale n'est au fond qu'une position doctrinale, qu'une affirmation dogmatique destinée à répondre aux besoins d'un système juridique déterminé<sup>774</sup>.

**203. Conséquence du caractère artificiel de la personne morale : la spécialité légale.** La spécialité légale est de l'essence de la personnalité morale<sup>775</sup>. En d'autres termes, si l'on reconnaît la personnalité morale à un organisme, c'est uniquement pour lui conférer une *armature* qui lui permette de poursuivre un *but déterminé*<sup>776</sup>; une personne morale n'existe en principe qu'en vue de ce but.

**204. Spécialité légale et capacité des personnes morales.** La spécialité légale est indissociable de la capacité de la personne morale. Si les personnes

---

772. Mme Simonart a consacré une dissertation doctorale à la thématique de la personnalité morale : V. Simonart, *La personnalité morale en droit privé comparé : l'unité du concept et ses applications pratiques : Allemagne, Angleterre, Belgique, États-Unis, France, Italie, Pays-Bas et Suisse*, Bruxelles, Bruylant, 1995.

773. Voy. notamment : V. Simonart, *Personnalité morale en droit privé comparé : l'unité du concept et ses applications pratiques : Allemagne, Angleterre, Belgique, États-Unis, France, Italie, Pays-Bas et Suisse*, op. cit., n<sup>os</sup> 8 et 9, p. 7; J. Malherbe, Y. de Cordt, P. Lambrecht, P. Malherbe, *Droit des sociétés. Précis*, Bruxelles, Bruylant, 2011, n<sup>o</sup> 492, p. 260.

774. Dans sa thèse de doctorat consacrée à la sanction des sociétés par l'État et le marché, M. Aydogdu s'est livré à une analyse microscopique de la régulation dans le droit des affaires contemporain. Dans ce cadre, la personnalité juridique se conçoit comme un procédé d'expression utilisé par l'État pour désigner une catégorie de destinataires de messages et la personnalité morale comme un procédé d'expression indirecte par lequel l'État désigne en apparence des personnes morales, entités incorporelles, comme destinataires de messages; c'est la conduite d'individus de chair et de sang qui forme en dernière instance le contenu des messages. Une telle analyse tend à remettre en cause les théories qui ont entendu définir et caractériser la personnalité morale (R. Aydogdu, *La sanction des sociétés par l'État et le marché. Une analyse microscopique de la « régulation » dans le droit des affaires contemporain*, thèse de doctorat, Université de Liège, 2017, disponible sur le site institutionnel orbi : <http://hdl.handle.net/2268/212273>; voy. spécifiquement les n<sup>os</sup> 96, 113, 114 et s.).

775. Voy. J. Van Ryn, *Principes du droit commercial*, t. I, 1<sup>re</sup> éd., op. cit., n<sup>o</sup> 355, p. 250.

776. 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, p. 27-62, spéc. n<sup>o</sup> 5, p. 28. Les auteurs font référence à : J. Van Ryn, *Principes du droit commercial*, t. I, 1<sup>re</sup> éd., op. cit., n<sup>os</sup> 353, 355 et 364 et H. de Page, *Traité élémentaire du droit civil belge*, t. I, 3<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 1962, n<sup>o</sup> 510.

morales ont en principe<sup>777</sup> la même capacité que les personnes physiques, leur liberté d'action est limitée par leur but légal (spécialité légale) et social<sup>778</sup> (spécialité statutaire). En vertu du principe de *spécialité légale*, la personne morale peut uniquement accomplir les actes conformes aux finalités en vue desquelles le législateur l'a instituée<sup>779</sup>. La *spécialité statutaire* renvoie aux buts poursuivis par les fondateurs et traduits par l'objet social décrit dans les statuts<sup>780</sup>.

**205. Spécialité légale, activité, finalité.** L'on peut définir la spécialité légale d'une personne morale, tracer les contours de sa sphère d'activité, au travers d'une délimitation des *activités* permises ou interdites, par le biais de la *finalité* de la structure ou encore, le cas échéant, *via* une *combinaison* de ces deux types de critères. En d'autres mots, le principe de spécialité légale précise *le but* de chaque forme de personne morale et, partant, détermine l'étendue des droits dont les personnes morales peuvent jouir et *les activités qu'elles peuvent exercer* en limitant ainsi leur capacité, leur personnalité restant intacte<sup>781</sup>. Ce principe de spécialité explique donc en partie<sup>782</sup> la coexis-

---

777. Selon la Cour de cassation, à l'exception des actes qui lui sont exclus par sa nature abstraite, la « capacité des personnes morales est en principe la même que celle des personnes physiques » et cette « identité » de capacité — entre personne morale et personne physique — est la règle pour autant que la loi n'y apporte pas de restrictions (voy. notamment : Cass., 31 mai 1928, *Pas.*, 1928, I, p. 168; Cass., 31 mai 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 1176, *R.C.J.B.*, 1958, p. 283 [note de P. Van Ommeslaghe]; Cass., 17 mai 1962, *Pas.*, 1962, I, p. 1054; Cass., 13 avril 1989, *Pas.*, 1989, I, p. 825).

778. P.A. Foriers et A. François, *op. cit.*, n° 5, p. 29.

779. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, R.P.D.B., Bruxelles, Bruylant, 2016, n° 47, p. 49; A. Autenne et G. Collard, *op. cit.*, p. 191; J. Malherbe, Y. de Cordt, P. Lambrecht, P. Malherbe, *Droit des sociétés. Précis*, *op. cit.*, n° 487, p. 258.

780. Voy. notamment : P.A. Foriers et A. François, *op. cit.*, n° 6, p. 29–30; A. Autenne et G. Collard, *op. cit.*, p. 196–198. Depuis l'arrêt rendu par la Cour de cassation le 31 mai 1957 (*Pas.*, 1957, I, p. 1176), la spécialité statutaire n'est plus considérée comme une cause de limitation de la capacité d'une société mais comme une limitation au pouvoir de leurs organes (responsabilité interne). L'objet social est « opposable » aux tiers sauf pour les sociétés par actions et les sociétés coopératives à responsabilité limitée. Celles-ci sont valablement engagées par des actes qui excèdent leur objet social, sauf en cas de « tierce complicité ».

781. Voy. T. Tilquin et V. Simonart, *Traité des sociétés*, t. I, Bruxelles, Kluwer, 1996, n° 896, p. 679.

782. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 47, p. 49. Comme le relève l'auteur, « plusieurs formes de personnes morales peuvent cependant avoir les mêmes finalités et se distinguent par d'autres critères (présence ou non de membres, caractère national ou international, ou, s'agissant des sociétés, étendue de la responsabilité des membres, existence d'un capital protégé, etc.) » (*ibid.*).

tence des différentes formes de personnes morales de droit privé que sont l'A.S.B.L., la société et la fondation.

La spécialité légale recouvre donc les règles qui déterminent, pour une personne morale donnée, ce qu'elle peut faire (*les activités permises*) et à quelle(s) fin(s) (*les finalités poursuivies*). Ces deux critères — l'activité et la finalité — peuvent susciter des questions de deux ordres : 1) la personne morale peut-elle réaliser n'importe quel type d'activité? 2) la personne morale est-elle contrainte de poursuivre une finalité particulière? Ces deux interrogations mèneront à la définition des deux premières normes de référence.

B. *La définition européenne de l'entreprise sociale et l'ajout nécessaire d'une troisième norme de référence*

**206. Rappel.** Selon la définition européenne et pour rappel, une entreprise sociale réunit obligatoirement cinq conditions<sup>783</sup>. Les deux premières conditions font écho au principe de spécialité légale : l'une précise que l'organisation s'engage dans une *activité économique*, et l'autre qu'elle poursuit un *objectif social explicite et principal*.

**207. Découverte d'une troisième norme de référence.** Les trois autres conditions, relatives à la gouvernance de l'entreprise, requièrent l'autonomie de l'organisation, une gouvernance inclusive et enfin des limites de distribution des bénéfiques ou des actifs afin de donner la priorité à l'objectif social sur la réalisation de profits (*asset lock*). Opérer une sélection parmi des critères jugés essentiels relève *a priori* de l'oxymore. Toutefois, nous faisons le choix d'ajouter à notre cadre théorique les seuls mécanismes d'*asset lock* car ceux-ci étaient le critère de finalité<sup>784</sup>. Par l'adoption des critères additionnels mis en place lors des prolégomènes, spécifiquement le fait que les entreprises sociales doivent être fondées sur la base de la libre initiative privée, l'ensemble des structures retenues rencontre la condition d'autonomie de l'organisation. Pour ce qui concerne la gouvernance inclusive, si celle-ci revêt une importance certaine pour appréhender l'entrepreneuriat social en Belgique, il n'est pas pertinent de l'intégrer à notre cadre de réflexion compte tenu des fils rouges de notre étude, en particulier le second qui vise à observer les frictions entre *activité* et *finalité* des personnes morales en droit belge<sup>785</sup>.

**208. Conséquence : nécessité d'avoir égard à trois, et non deux, normes de référence.** Les deux premières normes de référence distinguées grâce

783. Voy. *supra*, n° 22.

784. Voy. *supra*, n° 24 et *infra*, n° 209.

785. Voy. *supra*, n° 8.

au principe de spécialité légale — activité(s) et finalité(s) — sont en effet *nécessaires*, mais *non suffisantes* pour saisir la spécificité de l'entrepreneuriat social. Encore convient-il de refléter l'importance des mécanismes qui visent à bloquer ou à limiter la distribution des bénéfices ou des actifs, en vue de « garantir la consolidation des avoirs de l'organisation et la poursuite permanente de son objectif d'intérêt général<sup>786</sup> ». Une troisième norme de référence doit donc être ajoutée : elle concerne les règles encadrant l'affectation du surplus.

**209. Lien entre affectation du surplus et finalité.** Les règles encadrant l'affectation du surplus sont, à notre avis, intrinsèquement liées à la finalité poursuivie par une entreprise sociale. En effet, en encadrant l'affectation du surplus, on tend à vérifier et à garantir l'effectivité de la finalité poursuivie par une personne morale. En d'autres termes, et plus prosaïquement, la réponse à la question « où va l'argent ? » tend, le cas échéant, à assurer que le but que l'on a prétendu poursuivre par le biais de statuts ou d'autres déclarations d'intention est effectif et à rassurer (qu'il s'agisse, par exemple, de donateurs potentiels ou bien des pouvoirs publics qui envisageraient la mise en place d'une politique de soutien).

**210. Spécialité légale et — ou v. — critère de l'affectation du surplus.** Les règles encadrant l'affectation du surplus ne peuvent pas toujours être confondues avec le critère de finalité et le principe de spécialité légale. En effet, en tant que « limite à la capacité des personnes, le principe de spécialité légale relève de l'ordre public<sup>787</sup> ». Par conséquent, l'acte posé en violation de ce principe est sanctionné par une nullité absolue : toute personne intéressée (un associé, un tiers ou le Ministère public) peut demander que cette nullité soit prononcée<sup>788</sup>. Ce n'est pas le cas si l'acte est posé en violation d'autres règles régissant l'affectation du surplus<sup>789</sup>.

---

786. Voy. « Économie sociale et entrepreneuriat social », *Guide de l'Europe sociale*, vol. 4, Commission européenne, Direction générale de l'emploi, des affaires sociales et de l'inclusion, mars 2013, p. 32, <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=738&langId=en&pubId=7523>. D. Hiez, *Guide pour la rédaction d'un droit de l'économie sociale et solidaire*, *op. cit.*, p. 110 : « Seules les organisations non susceptibles d'être à la merci de l'accaparement par ses membres peuvent percevoir des fruits de l'entreprise. »

787. R. Thungen *et alii*, « Examen de jurisprudence (2010–2013). Les sociétés commerciales », 1<sup>re</sup> partie, in X. Dieux, O. Caprasse et P. Lambrecht (coord.), *R.C.J.B.*, 2016, p. 55–187, spéc. n° 20, p. 95 et les références citées.

788. *Ibid.* Voy. aussi M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 232, p. 190 ; V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 47 p. 49 et les références citées.

789. Dans ce cas, la nullité est en principe relative et ne peut être invoquée que par la partie protégée par la disposition en cause. Toutefois, Mme Simonart, dans sa contribution

## II. *Le libellé des trois normes de référence et la définition des concepts sous-jacents*

**211. Présentation.** Nous préciserons, dans un premier temps, le libellé des trois normes de référence (A) avant de détailler les différents concepts que ces normes mobilisent (B).

### A. *Les trois normes de référence*

**212. Une triple interrogation.** Trois normes de référence ont donc vocation à appréhender les aspects de droit des personnes morales nécessaires à la bonne compréhension du régime de fiscalisation des revenus d'activités des entreprises sociales. Elles doivent permettre de répondre aux trois interrogations suivantes :

- 1) l'organisation peut-elle réaliser une activité économique continue? Le cas échéant, avec quelle ampleur?
- 2) une finalité sociale et première est-elle prévue? Plus largement, quelles sont les règles qui caractérisent, le cas échéant, le but poursuivi?
- 3) quels sont les mécanismes qui assurent une affectation du surplus aux buts sociaux (mécanismes dits d'*asset lock*)? Quelles sont les règles qui entourent la question de l'affectation du surplus<sup>790</sup>?

---

« L'ordre public et le droit des sociétés » (R.D.C., 1997, p. 97–130), a souhaité démontrer que cette distinction entre lois impératives (nullité relative) et d'ordre public (nullité absolue) est devenue inappropriée en droit des sociétés car elle méconnaîtrait la prise en considération d'intérêts intermédiaires entre ceux purement privés de chaque associé, actionnaire ou *'participant'* et ceux du public en général : ceux de la collectivité des associés, actionnaires ou participants et ceux de l'ensemble des personnes intéressées par le fonctionnement de la société (associés, actionnaires et participants, créanciers, travailleurs, concurrents, etc.); il y aurait, selon l'auteure, place pour un « ordre public sociétaire » et un « ordre public économique ». Notons encore que MM. Coipel et Davagle ont repris *mutatis mutandis* la notion d'ordre public sociétaire en consacrant la notion d'ordre public de l'A.S.B.L. (M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, p. 796–797).

790. Ces trois questions peuvent être rapprochées de celles mise en évidence par J. Vananroye. Il postule qu'aucune réforme de la réglementation des A.S.B.L. et des fondations ne peut être réalisée sans qu'une réponse claire ne soit apportée aux trois questions suivantes, lesquelles sont en lien avec la spécialité légale des structures : 1° est-ce que les organismes peuvent se livrer à des distributions?; 2° quel devrait être l'objectif ultime de la personne morale?; 3° la personne morale peut-elle offrir des biens et services sur le marché? Voy. J. Vananroye, « Le bel excès : een voorstel voor hervorming van het recht voor VZW's en stichtingen met minder regels en een strengere handhaving », T.R.V., n° 2015/4, p. 275–283, spéc. n° 3, p. 276 : « (i) Mag de organisatie uitkeringen verrichten? Met uitkering bedoel ik: onverplichte prestaties zonder een (gelijkwaardige) tegenprestatie. (ii) Wat moet de uiteindelijke doelstelling van de rechtspersoon zijn: moet die ideëel zijn ("een goed doel"), of mag die ook ingegeven zijn door het eigen belang van de oprichters of andere insiders? (iii) Welke concrete activiteiten mag de rechtspersoon verrichten? In het bijzonder: mag de rechtspersoon goederen en diensten aanbieden op de markt? »



## B. Précisions d'ordre terminologique

**213. Nécessité de définir les concepts employés.** Les trois normes de référence mobilisent certains concepts qu'il convient de décrire. Les expressions « activité économique » (1), « finalité sociale » (2) et « règles encadrant l'affectation du surplus » (3) seront successivement abordées.

### 1. L'activité économique

**214. Principe.** Une entreprise sociale doit pouvoir exercer une activité économique. Avant même d'évoquer la question de la fiscalisation des revenus dégagés par une activité économique, encore faut-il s'assurer que l'entreprise sociale puisse exercer une telle activité.

**215. Origine : l'influence du droit de l'Union européenne.** Alors que les concepts d'« actes de commerce » et de « commerçant » étaient autrefois incontournables pour appréhender la spécialité légale des entreprises sociales, au premier rang desquelles les A.S.B.L., ces concepts ont désormais cédé la place à ceux d'« activité économique » et d'« entreprise » dans de nombreuses législations<sup>791</sup>. Initié depuis plusieurs décennies sous l'influence de la réglementation européenne de la concurrence, ce phénomène de substitution perdure<sup>792</sup>. Comme cette réglementation est applicable aux entreprises, la C.J.U.E. a eu l'occasion de préciser ce qu'il convenait d'entendre par là. Dans l'arrêt Mannesmann rendu en 1962, la Cour a défini l'*entreprise* comme « toute organisation unitaire d'éléments personnels, matériels et immatériels poursuivant d'une façon durable un but économique déterminé<sup>793</sup> ». Depuis un quart de siècle environ, c'est la définition suivante qui est évoquée de manière récurrente : la notion d'entreprise comprend « toute

791. Voy. 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, p. 10–46, spéc. p. 35. Voy. aussi sur ce sujet : A. Autenne et N. Thirion, « Le Code de droit économique : première évaluation critique », *J.T.*, 2014, p. 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, p. 10–29 ; N. Thirion et alii, *Droit de l'entreprise*, op. cit., p. 248–255. Voy. encore N. Thirion : « Du droit commercial au droit de l'entreprise : nouveau plaidoyer pour les faiseurs de systèmes », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2006/1–2, p. 314–324. Pour une synthèse historique de l'évolution de la notion de commercialité à travers le temps, voy. W. Derijcke, « 1 – Les nouveaux champs d'application du droit de l'insolvabilité », in C. Alter (dir.), *Le nouveau droit de l'insolvabilité*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 9–30, spéc. p. 10–20.

792. Voy. *infra*, n° 488. Voy. notamment : A. Autenne et N. Thirion, « L'agent économique : du commerçant à l'entreprise ? », op. cit., p. 35.

793. C.J.C.E., 19 juillet 1962, n° 19/61.



entité exerçant une *activité économique*<sup>794</sup>, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de financement<sup>795</sup> ».

**216. Application aux entreprises sociales.** La notion d'activité économique n'est pas définie dans la législation nationale, bien que le Code belge de droit économique l'évoque à plusieurs reprises<sup>796</sup>. La Cour de justice de l'Union européenne a eu l'occasion de préciser à diverses reprises que constitue une activité économique « toute activité consistant à offrir des biens ou des services sur un marché donné<sup>797</sup> ». Dans ce contexte, des entités sans but lucratif peuvent offrir des biens et des services sur un marché donné<sup>798</sup>. En retenant cette définition, la première norme de référence tend donc à déterminer si l'entreprise sociale peut ou non offrir des biens ou des services sur un marché donné.

## 2. La finalité sociale

**217. Principe.** Une entreprise sociale doit poursuivre un objectif social primaire et explicite, qui la distingue d'une entreprise à but lucratif. Comme nous l'avons évoqué, définir le caractère social est périlleux et l'adjectif « social » peut, de l'avis des auteurs, couvrir des réalités fort diverses (compte tenu de la nature des biens ou des services, des modalités de production ou encore de valeurs sociétales plus larges)<sup>799</sup>. *In casu*, sous l'intitulé « finalité sociale », nous entendons observer si et, le cas échéant, comment le législateur a défini le *but* qu'il permet aux entreprises sociales de poursuivre.

## 3. Les règles encadrant l'affectation du surplus

**218. Principe.** Pour donner la priorité à l'*objectif social* sur la *réalisation de profits*, l'entreprise sociale doit respecter des limites de distribution des bénéfices et/ou des actifs. Alors que la spécificité des entreprises sociales est

794. Nous soulignons.

795. Voy. C.J.C.E., 16 juin 1987, aff. C-118/85, *Commission/Italie, rec.*, p. 2599, point 7; C.J.C.E., 23 avril 1991, aff. C-41/90, *Höfner et Elser c. Macroton, rec.*, p. I-1979, point 21; C.J.C.E., 18 juin 1998, aff. C-35/96, *Commission/Italie, rec.*, p. I-3851, point 36; C.J.C.E., 12 septembre 2000, aff. jointes C-180/98 à C-184/98, *Pavlov e.a., p.* I-6451, point 75.

796. Voy. ainsi les articles I.2, 5° et 6°; I.18, 4°; II.3; III.16, § 1<sup>er</sup>, 4°, a) et § 2; III.74, § 1<sup>er</sup>, 13° et § 2; XI.287, § 5, 2° à 4°; XIII.6, al. 1<sup>er</sup>, et XV.78., 1° et 2°, du Code de droit économique.

797. C.J.C.E., 16 juin 1987, aff. C-118/85, *Commission/Italie, rec.*, p. 2599, point 7; C.J.C.E., 18 juin 1998, aff. C-35/96, *Commission/Italie, rec.*, p. I-3851, point 36; C.J.C.E., 12 septembre 2000, aff. C-180/98 à C-184/98, *Pavlov e.a., rec.*, p. I-6451, point 75.

798. Comme la Cour l'a relevé dans différentes affaires, voy. par exemple : C.J.C.E., 1<sup>er</sup> juillet 2008, aff. C-49/07, *MOTOE, rec.*, p. I-4863, points 27 et 28; C.J.U.E., 27 juin 2017, aff. C-74/16, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, rec.*, p. 496, point 46.

799. Voy. *supra*, n° 23.

parfois soulignée par l'identification des personnes qui détiennent les droits sur le surplus<sup>800</sup>, cette troisième norme de référence tend ici à identifier les mécanismes encadrant l'affectation du surplus. Dans les lignes qui suivent, nous définirons tout d'abord ce que nous entendons par « surplus » (a), avant d'évoquer les différentes modalités de son « affectation » (b).

a. *Le surplus*

**219. Détermination du surplus.** Le surplus d'une entreprise sociale est déterminé au terme de différentes opérations<sup>801</sup>. En effet, la « valeur ajoutée » est obtenue par la *différence* entre la *valeur de la production* et la *valeur des achats intermédiaires nécessaires*. Cette valeur ajoutée est alors *amputée de certains frais* : la rémunération des travailleurs, l'amortissement des investissements, les charges financières ou encore le paiement des taxes. S'il demeure un *solde*, l'on parle alors d'un « surplus », c'est-à-dire d'un profit au sens économique. C'est ce surplus qui peut faire l'objet de différents types d'affectation.

b. *L'affectation du surplus*

**220. Acception retenue de la notion d'« affectation ».** Par le biais de l'affectation du surplus, c'est la question de la *destination effective* du surplus des entreprises sociales qui sera étudiée. Pour ce faire, nous évoquerons différentes situations — ainsi que les règles les encadrant — à l'occasion desquelles le surplus de l'entreprise sociale sera éventuellement amputé.

**221. Nécessité de distinguer entre affectation « directe », « indirecte » et « différée ».** Aux fins de notre analyse, nous procéderons à une subdivision entre affectation « directe », affectation « indirecte » et affectation « différée ». Cette distinction de notions ne doit pas faire perdre de vue que c'est l'affectation globale du surplus qui retiendra notre attention.

**222. Affectation directe.** Par affectation « directe » du surplus, nous envisageons non seulement la distribution du surplus qui résulte de l'attribution d'un dividende, mais également la mise en réserve du surplus. En effet, même si aucune distribution n'est opérée par le biais d'une mise en réserve,

---

800. Voy. *supra*, n° 12.

801. Université de Liège, Centre d'économie sociale, Centre de recherche Spiral, SAW-B, « SECOIA. L'économie sociale en pratiques. Pratiques spécifiques des entreprises d'économie sociale et analyse des impacts générés », rapport final, avril 2017, p. 13. Voy. aussi D. Gliksberg, « General report », *Taxation of Non-Profit Organizations*, *op. cit.*, p. 19–59, spéc. p. 28 : « Profits means the balance after payment of reasonable returns for all factors of production, including human capital, acquired by the NPO for the purpose of implementing its activities. »

une thésaurisation prolongée, et non justifiée, de ressources sur les comptes d'une entreprise sociale sans affectation à la mission qu'elle poursuit peut poser question.

**223. Affectation indirecte (1).** Par affectation « indirecte » du surplus, nous visons différentes situations dans le cadre desquelles, autrement que *via* une distribution de dividendes, le patrimoine de l'entreprise sociale s'amointrit. L'affectation indirecte couvre toute opération non obligatoire par laquelle les actifs de l'entreprise sociale diminuent ou les passifs augmentent et qui a lieu sans contrepartie ou sans une contrepartie équivalente pour l'entreprise<sup>802</sup>.

Ces pratiques, nous le verrons ci-après, consistent davantage à limiter le surplus qu'à régir son affectation. Si ces démarches s'inscrivent dans la réalisation du but social, d'autres, au contraire, menacent celle-ci.

Le terme « indirect » fait référence au *processus d'affectation* du surplus. *A contrario*, il ne fait pas écho à la nature de l'avantage consenti, qui peut dès lors être un avantage patrimonial direct (le versement d'une somme d'argent) ou un avantage patrimonial indirect (une économie de frais).

**224. Affectation indirecte (2) : illustrations.** Les hypothèses couvertes sous cette notion d'affectation indirecte sont nombreuses. Elles couvrent les mécanismes explicites et implicites d'affectation du surplus<sup>803</sup>.

L'entreprise sociale peut poser des choix *explicites* concernant l'affectation du surplus. Prenons l'exemple de la ristourne dans les sociétés coopératives. En fin d'exercice, une partie des bénéfices peut être répartie entre les membres de la société coopérative par le système dit de la ristourne. Selon le type de coopérative, l'avantage sera différent. Dans les coopératives de travailleurs, de producteurs ou d'épargnants, il s'agit d'un *supplément de rémunération* (ex : une société coopérative accorde une réduction de 5 % sur le prix de ses produits pour ses coopérateurs et travailleurs ou le cas dans lequel une telle société paie les biens produits par un coopérateur à un prix considéré comme « juste », en l'occurrence plus élevé que le prix du marché). Dans des coopératives de consommateurs ou d'emprunteurs, l'on a affaire à un *remboursement partiel* du prix payé, du trop-perçu par rapport au coût supporté par la coopérative pour leur fournir les biens et/ou

---

802. La définition proposée s'inspire de différents travaux, voy. T. Reijnen, « Het uitkeringsverbod bij de stichting, een nog niet beëindigde discussie », *Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie*, n° 6989, 2013, p. 791–797, spéc. p. 794 : « een onverplichte prestatie [...] waartegenover geen gelijkwaardige tegenprestatie staat » ; J. Vananroye, « Le bel excès : een voorstel voor hervorming van het recht voor VZW's en stichtingen met minder regels en een strengere handhaving », *op. cit.*, n° 2, p. 276 : « onverplichte prestaties zonder een (gelijkwaardige) tegenprestatie ».

803. Sur ce point, voy. S. Mertens (dir.), *La gestion des entreprises sociales*, *op. cit.*, p. 28–30.

services. Suivant l'idéal coopératif, cette répartition doit se faire au *pro rata* des opérations conclues entre le coopérateur et la société, sans tenir compte des apports en capital (le profit est transmis aux associés compte tenu de leur autre qualité, respectivement de travailleur, de producteur ou d'épargnant). Cette distribution, intervenant avant le calcul du surplus, constitue une « pré-affectation » du surplus visant à valoriser la relation du coopérateur à l'entreprise sociale<sup>804</sup>.

L'entreprise sociale peut encore distribuer *implicitement* son surplus. Pour ce faire, elle assume des coûts supplémentaires ou, au contraire, se prive de ressources potentielles<sup>805</sup> (par exemple, une A.S.B.L. culturelle qui permet à ses membres de participer aux activités à un prix réduit ou bien une coopérative de producteurs qui permet à ceux-ci d'obtenir un prix de vente de leurs produits supérieur à ce qu'ils auraient négocié seuls). Dans un cas comme dans l'autre, l'entreprise limite en amont le surplus<sup>806</sup>.

**225. Affectation indirecte (3) : condition de validité.** Les opérations évoquées ci-avant sont valides parce qu'elles donnent la priorité à l'objectif social et révèlent partant le caractère non capitaliste de l'entreprise sociale. Sous couvert de l'affectation indirecte, nous chercherons aussi et surtout à déterminer si, et le cas échéant dans quelle mesure, les pratiques qui traduisent la recherche d'un intérêt financier propre chez certains<sup>807</sup> — et qui remettent en cause la poursuite de l'objectif social de l'entreprise sociale — sont encadrées. Mme Denef évoque, à ce sujet, les « prestations contractuelles disproportionnées », qui constituent « des formes plus sournoises de détournement de patrimoine que les distributions directes de bénéfices<sup>808</sup> » (par exemple, le fait que l'administrateur d'une A.S.B.L., qui est propriétaire d'un immeuble, le loue à l'association cinq fois plus cher que le prix du

---

804. « SECOIA. L'économie sociale en pratiques », *op. cit.*, p. 14. Voy. aussi 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, p. 11–45, spéc. p. 15.

805. Voy., pour des exemples, notamment : S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *op. cit.*, p. 8 ; « SECOIA. L'économie sociale en pratiques », *op. cit.*, p. 15–18.

806. Il s'agit partant du surplus *potentiel* et non du surplus *comptable* (voy. S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *op. cit.*, p. 8).

807. Inspiré de la définition d'un « organisme géré et administré à titre essentiellement bénévole » de l'arrêt rendu par C.J.U.E., 21 mars 2002, aff. C-267/00, *Zoological Society of London*, *rec.*, p. I-3353, point 18.

808. M. Denef, « 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° 31, p. 580.

marché<sup>809</sup> ou bien une pratique de rémunération excessive d'un administrateur de société à finalité sociale).

**226. Affectation différée.** L'affectation différée du surplus concerne la fin de vie de l'entreprise sociale. Dans la littérature, il apparaît que les règles encadrant l'affectation du surplus — et ainsi les mécanismes d'*asset lock* — ne sont vraiment efficaces que si l'encadrement couvre tout moment de la vie de l'entreprise sociale, y compris sa liquidation<sup>810</sup>. En effet, comment garantir que l'affectation du surplus participera à la réalisation de la fin sociale poursuivie si aucune règle n'encadre, au moment de la liquidation, le sort des ressources générées, accumulées et non distribuées toute sa vie durant par l'organisation ? Lors de sa dissolution, que fera-t-on de l'éventuel *boni de liquidation* — le solde positif qu'il resterait après l'apurement du passif et, le cas échéant, le remboursement de leur mise aux associés ? Le cas échéant, quels sont les mécanismes prévus afin d'assurer que le boni serve l'objectif social qui était poursuivi par l'entreprise en cause ou du moins un objectif similaire ?

## **Sous-section 2. *Les interactions entre le droit des personnes morales et le régime de fiscalisation des revenus mis en lumière par le biais d'une déclinaison des normes de référence dans le champ fiscal***

**227. Incidence des trois normes de référence sur le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales.** Les normes de référence découlent du droit des personnes morales et en éclairent la portée. Si les liens entretenus avec le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales conditionnent à notre avis la compréhension de l'architecture du système contemporain, il convient pour le démontrer d'adopter une grille d'analyse cohérente. Les questions développées pour l'analyse du droit fiscal se situeront par conséquent dans le prolongement des normes de référence étudiées sous l'angle du droit des personnes morales :

- 1) comment l'activité économique réalisée par l'organisation est-elle appréhendée par le régime de fiscalisation des revenus ?
- 2) la finalité particulière de l'organisation exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de celle-ci ?
- 3) l'existence de mécanismes d'*asset lock* est-elle prise en considération par le régime de fiscalisation des revenus ?

809. Exemple inspiré de : *Doc. parl.*, Chambre, 2015–2016, n° 54–1500/1, p. 18.

810. Voy. notamment D. Gliksberg, *op. cit.*, p. 30 ; D. Hiez, *Guide pour la rédaction d'un droit de l'économie sociale et solidaire, op. cit.*, p. 54.

**228. Combinaison.** En synthèse, l'articulation entre normes de référence issues du droit des personnes morales et traitement fiscal se réalise donc de la manière suivante :



## SECTION 2. L'UTILITÉ D'UNE APPROCHE HISTORIQUE DU DROIT ACTUELLEMENT EN VIGUEUR

**229. Nécessité d'une investigation historique.** Pour observer les interactions entre droit des personnes morales et régime de fiscalisation des revenus, nous mobiliserons la dimension historique. *L'approche historique* est ici vouée fondamentalement à traiter une problématique juridique actuelle; il ne s'agit pas de conduire une recherche en *histoire du droit*. Un éclairage à la lumière du passé conditionne *in casu* une interprétation correcte des textes en vigueur et, partant, l'établissement d'un diagnostic sérieux du système actuel. Nous aurons, du reste, l'occasion d'éprouver le fait que les lois fiscales sont davantage le *fruit d'une évolution historique* que d'une *construction consciente et raisonnée*<sup>811</sup>.

811. Voy. I. Claeys Bouúaert, *Principes de l'imposition des sociétés en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 1970, n° 1.2.1., p. 18-19. Sur l'intérêt et la pertinence de la méthode historique en matière fiscale, voy. aussi et notamment : M. Van Houtte, préfaçant l'ouvrage de G. Van Fraeyenhoven, *La réforme des impôts sur les revenus : Commentaire de la loi du 20 novembre 1962*, Bruxelles, Jaric, 1963 : « Il faut [...] souvent parcourir un chemin long et sinueux, rien que pour établir l'origine historique d'un texte, point de départ obligé de tout essai d'interprétation. »

**230. Choix d'un plan axé autour des différentes formes d'entreprises sociales retenues dans les prolégomènes.** Les quatre *formes* empruntées par les entreprises sociales diffèrent sur bien des points, dont le moment de leur apparition dans le système juridique belge. Ainsi, les sociétés coopératives, reconnues par le biais d'une loi du 18 mai 1873<sup>812</sup>, foulent la scène juridique actuelle aux côtés des fondations privées aux allures juvéniles : elles n'ont été consacrées en droit belge que par une loi de mai 2002<sup>813</sup>.

Chacune de ces formes fera l'objet d'une analyse en suivant l'ordre chronologique de sa consécration par le législateur belge. Un chapitre 2 sera ainsi dédié aux sociétés coopératives agréées. Si les coopératives ont été consacrées en droit belge par une loi de 1873, le législateur belge a mis en place le dispositif d'agrément des sociétés coopératives au début des années 1960. Un chapitre 3 abordera le cas des associations sans but lucratif auxquelles l'accès à la personnification juridique a été permis par le biais de la loi du 27 juin 1921. Le chapitre 4 évoquera un bouleversement intervenu dans le droit belge des sociétés : l'avènement de la société à but de lucre limité, voire sans but de lucre, au travers de la variante « à finalité sociale » mise en place par la loi du 13 avril 1995. Un chapitre 5 envisagera enfin le cas des fondations privées, qui ont pris place dans le paysage juridique belge *via* une loi du 2 mai 2002.

**231. Rapprochements possibles entre droit des personnes morales et droit fiscal selon les données chronologiques.** Pour rappel, la loi qui a mis en place le système « I.P.M./I.Soc. » remonte à novembre 1976<sup>814</sup>. Par conséquent, ce n'est que par le biais de l'analyse des structures légales qui ont été reconnues en droit *avant* l'entrée en vigueur de cette loi, en l'occurrence la société coopérative agréée (chap. 2) et l'A.S.B.L. (chap. 3), que nous pourrions observer les précédents régimes auxquels le système « I.P.M./I.Soc. » s'est substitué.

**232. Plan de chacun des chapitres suivants.** Pour chaque structure (chap. 2 à 5), le canevas d'analyse sera identique. Compte tenu des évolutions chronologiquement asymétriques du droit des personnes morales et du régime de fiscalisation des revenus, nous faisons le choix d'évoquer *isolément* les aspects de droit des personnes morales et les aspects fiscaux avant d'identifier les *liens* entre les deux corps de règles.

---

812. Loi du 18 mai 1873 contenant le titre Titre IX, Livre I, du Code de commerce relatif aux sociétés, *M.B.*, 25 mai 1873.

813. Loi du 2 mai 2002 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, *M.B.*, 11 décembre 2002.

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

Une première section présentera donc, d'une part, les aspects pertinents du droit des personnes morales, le cas échéant en considérant leur évolution dans le temps (sous-section 1), et d'autre part, l'application des normes de référence à la structure étudiée (sous-section 2).

Une deuxième section, dédiée aux aspects fiscaux, suivra la même structure, à savoir l'analyse de certains aspects du régime de fiscalisation des revenus, le cas échéant à travers le temps (sous-section 1), puis l'examen de son architecture par le biais de la déclinaison des normes de référence (sous-section 2).

Chaque chapitre sera clôturé par une troisième section intégrative et conclusive, qui aura pour objet de réaliser une évaluation provisoire — et nécessairement parcellaire à ce stade — des rapports entretenus entre le droit des personnes morales et le régime de fiscalisation des revenus (sous-section 1). En concentrant en particulier l'attention sur les normes de référence, nous pourrons alors mettre en lumière la tension existant entre l'« activité » et la « finalité » dans la détermination du sort fiscal de l'entreprise sociale (sous-section 2).



## Chapitre 2

### La société coopérative agréée

#### SECTION 1. LES ASPECTS DE DROIT DES PERSONNES MORALES

##### Sous-section 1. *La société coopérative agréée et le droit des personnes morales à travers le temps*

233. **Plan de l'exposé.** Si des dynamiques coopératives préexistaient, la société coopérative en tant que telle, société commerciale malgré elle, a vu le jour en 1873 (I). À défaut d'avoir inscrit les principes coopératifs de manière contraignante dans le cadre légal, sous la même appellation coexistent les coopératives qui se conforment aux principes coopératifs (les « vraies coopératives ») et les coopératives qui, sans partager cet idéal, ont voulu bénéficier du cadre attractif de la forme coopérative<sup>815</sup> (les « fausses coopératives »). À partir du début des années 1960, les vraies coopératives ont pu être identifiées par le biais d'un agrément facultatif décerné par le ministre de l'Économie. Pour le reste, la société coopérative reste une structure attractive, surtout par rapport aux autres types de sociétés commerciales à responsabilité limitée (la société anonyme et la société privée à responsabilité limitée) si bien que le nombre de « fausses coopératives » explose dans les années 1980 (II). En 1991, le législateur a entrepris une grande réforme du cadre légal de la société coopérative afin de protéger les intérêts des tiers en associant à la société coopérative à responsabilité limitée le respect d'un certain nombre de règles. À cette occasion, le législateur a créé la variante de la société coopérative de participation, qui devait être réservée aux sociétés coopératives agréées. Toutefois, cette loi a manqué son objectif car les

---

815. Voy. S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *op. cit.*, p. 33.

critères contraignants adoptés ne traduisaient pas adéquatement la philosophie coopérative, d'une part, et se conciliaient mal avec les conditions d'agrément des sociétés coopératives, d'autre part. La société coopérative de participation a fait long feu : le législateur l'a balayée du paysage normatif en 1995 quand il a consacré la variante de la société à finalité sociale (III). Les critères d'agrément de la société coopérative ont eu droit à une cure de jouvence en 2016 (IV). Une synthèse concernant la consécration des principes coopératifs clôture l'exposé (V).

### I. *L'avènement d'un mouvement coopératif et la naissance de la société coopérative*

**234. Les origines de la coopérative en Belgique.** La société coopérative fait son apparition dans l'arsenal législatif belge par le biais d'une loi du 18 mai 1873 (B). Elle trouve ses racines dans le mouvement coopératif qui s'est développé en réaction à la Révolution industrielle (A).

#### A. *Les origines du mouvement coopératif*

Par une de ces journées humides, sombres, tristes, désagréables, comme novembre en amène, alors que les jours sont courts et que le soleil semble pris de désespoir ou de dégoût et ne plus vouloir briller, quelques-uns d'eux sans emploi, presque sans pain et complètement isolés dans l'état social, se réunirent afin d'étudier ce qu'il était possible de faire pour améliorer leur condition. Les manufacturiers ont le capital, les commerçants ont les approvisionnements. Privés de ces deux sortes de ressources que pouvaient faire des ouvriers dénués de tout<sup>816</sup>?

**235. Le mouvement coopératif : une réaction au développement du capitalisme industriel.** La société coopérative est issue du mouvement coopératif qui a essaimé en Europe dans la première moitié du XIX<sup>e</sup> siècle. Manifestement, ce mouvement puise ses racines dans les projets utopistes d'auteurs tels qu'Owen en Angleterre, Saint-Simon et Fourier en France<sup>817</sup>.

1816. G.J. Holyoake, *Histoire des équitables pionniers de Rochdale*, traduit de l'anglais par Mme Moret — 1890, Condé-sur-Noireau, Les Editions du commun, 2017, p. 17. L'ouvrage est disponible via le lien suivant : <http://www.editionsducommun.org/histoire-des-equitables-pionniers-de-rochdale-george-jacob-holyoake/>.

1817. Outre Owen, Saint-Simon et Fourier, l'on peut en outre encore évoquer Pierre-Joseph Proudhon, Philippe Buchez, Louis Blanc, Charles Gide. Voy. notamment M. Vankan et

Face à la « question ouvrière », il s'agit de proposer aux salariés (prolétaires) les moyens de lutter contre la logique du capitalisme et sa domination : en s'associant, il leur est permis d'obtenir de meilleures conditions d'accès à la consommation, aux outils de production ou au crédit<sup>818</sup>.

**236. Principes fondateurs.** Les principes fondateurs de la pratique coopérative ont été posés en Angleterre par les Équitables pionniers de Rochdale en 1844<sup>819</sup>. Avec un petit capital constitué par les cotisations minimales, mais régulières des membres, cette coopérative de consommation achetait des produits d'épicerie en gros, produits qu'elle revendait ensuite au prix coûtant<sup>820</sup>. Les membres se groupaient pour augmenter le rendement de leurs activités, et non pas pour faire fructifier leurs capitaux. Cet objectif passait par la suppression des intermédiaires (et donc du profit revendiqué par les détenteurs des capitaux)<sup>821</sup> et par une participation accrue des membres<sup>822</sup>.

Quatre règles fondamentales de la coopération sont alors définies :

- le capital est variable, tout comme le nombre des coopérateurs. Chacun est libre d'adhérer ou de reprendre ses parts sans restriction (principe de la « porte ouverte ») ;

---

P. Burton, *Vade Mecum des sociétés coopératives*, Bruxelles, Creadif, 1985, n° 3, p. 7–8 ; L. Ciccina, « Co-propriété et démocratie ; la coopérative comme réponse à la crise », *Coopératives, un modèle tout terrien*, Les dossiers de l'économie sociale, Monceau-sur-Sambre, SAWB, 2011, p. 26–43. Voy. aussi la citation de Charles Gide évoquée par M. Vankan et P. Burton dans leur ouvrage intitulé *Vade Mecum des sociétés coopératives*, *op. cit.*, n° 3, p. 8 : « Le solidarisme n'est que la doctrine dont la coopération est précisément la réalisation. » Voy. aussi J. Dohet, « Le mouvement coopératif : histoire, questions et renouveau », *Courrier hebdomadaire du CRISP*, 2018/5, n° 2370–2371, p. 5–58.

818. M. Coipel, « Les avatars de la coopérative en droit belge », in D. Hiez (dir.), *Droit comparé des coopératives européennes*, 2009, Bruxelles, Larcier, p. 125–143, spéc. p. 127. Voy. aussi H. Culot et N. Tissot, « Le cadre juridique de la société coopérative et les perspectives d'avenir », *op. cit.*, p. 13–14 ; S. Mertens, P. Bosmans et C. Van de Maele, *L'entrepreneuriat coopératif ; coup de projecteur sur une économie humaine*, Bruxelles, Conseil national de la coopération, mai 2006.

819. Plusieurs initiatives ont préexisté. J. T'Kint et M. Godin évoquent par exemple une société coopérative de consommation fondée en Angleterre à l'initiative de l'évêque de Durham dès 1794 (J. T'Kint et M. Godin, *op. cit.*, n° 2, p. 1).

820. Voy. P. Toucas-Truyen, *Les coopérateurs — Deux siècles de pratiques coopératives*, Les éditions de l'Atelier, Paris, 2005, p. 25 : « La boutique, tenue par des bénévoles, connaît des débuts laborieux, car ce magasin déclenche l'ire des boutiquiers. Mais le sérieux de la gestion ainsi que les prix bas pratiqués sur des produits de première nécessité finissent par vaincre la méfiance des ménagères. Vingt ans après sa création, la société des Équitables pionniers gère plusieurs épiceries, une boucherie, des fabriques de vêtements et chaussures et compte 4747 membres. »

821. H. Du Faux, « Sociétés coopératives », *Rép. not.*, t. XII, Le droit commercial et économique, Livre 5/4, Bruxelles, Larcier, 1994, n° 2.

822. Voy. P. Nicaise et E.-J. Navez, *op. cit.*, p. 16.

- lors des prises de décision, le pouvoir votal ne dépend pas de la détention du capital, mais chaque membre dispose d'un même pouvoir (principe « un homme, une voix »);
- les bénéfices sont répartis entre les membres de la société au *prorata* du volume des marchés traités par chacun des participants avec la société et non en proportion du capital apporté (principe de la « double qualité » des membres — associé et usager — et pratique de la ristourne);
- une rémunération limitée du capital investi afin de dégager des moyens pour le développement (principe d'équité)<sup>823</sup>.

**237. Essaimage et différenciations.** Si l'élan coopératif fait tache d'huile en Europe, des orientations spécifiques nationales peuvent être constatées et expliquées par des considérations économiques et idéologiques. En Angleterre, nous l'avons vu, le mouvement se développe autour de la *coopérative de consommation*. En France, la coopération est perçue comme une nouvelle organisation sociale qui doit permettre l'avènement du pouvoir de la classe ouvrière, raison pour laquelle l'on s'oriente d'abord vers la création de *coopératives de production* qui tendent à accroître la rémunération du travail *via* l'élimination du patron. Avec une économie allemande essentiellement agricole, les agriculteurs et artisans cherchent, en se groupant, à se protéger contre les banques et les usuriers en proposant l'octroi de *crédit* à un taux faible et remboursable sur une longue période, pour se donner à terme les moyens d'étendre leurs exploitations. Nonobstant ces quelques nuances, toutes les associations coopératives présentent pour caractéristique commune de vouloir faire primer la coopération sur la recherche égoïste de profit<sup>824</sup>. En comparaison de ces pays notamment, les coopératives belges — de consommation ou de crédit mutuel — n'ont connu, avant leur consécration légale, que peu de développements<sup>825</sup>.

#### B. *La naissance de la société coopérative*

**238. État du droit belge avant la loi du 18 mai 1873.** En 1830, la société était principalement réglementée à titre de contrat spécial (« contrat de société ») par le Code civil<sup>826</sup>. C'est dans ce code que l'on trouvait les dispositions réglementant l'ensemble des sociétés. Le Code de commerce de 1808

823. Voy. notamment : J. Dohet, *op. cit.*, p. 12.

824. P. Nicaise, *Le nouveau droit des sociétés coopératives : la loi du 20 juillet 1991*, vol. 4, Bruxelles, Bruylant, 1992, p. 11. Voy. aussi T. Delahaye, *La société coopérative à responsabilité illimitée en droit commercial belge. Loi du 20 juillet 1991. Éléments d'appréciation*, Bruxelles, Bruylant, 1994, p. 11-12.

825. J. Guillery, *Des sociétés commerciales en Belgique, Commentaire de la loi du 18 mai 1873*, t. III, Bruxelles, Bruylant, 1876, p. 49.

826. Titre IX du Livre III du Code civil (art. 1832 et s.).

prévoyait pour le surplus quelques dispositions spécifiques pour les sociétés commerciales<sup>827</sup>. Trois types de sociétés commerciales en phase avec le commerce de l'époque<sup>828</sup> étaient alors connues : les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite et les sociétés anonymes.

**239. Le contexte : le développement de la Révolution industrielle.** La Révolution industrielle a imposé de grands bouleversements à l'organisation de la vie économique et mis en évidence la nécessité de moderniser et de compléter l'édifice législatif pour suivre le mouvement et répondre au besoin en capitaux des grandes entreprises. C'est, assez paradoxalement, lors d'une réforme qui tendait à moderniser la société anonyme<sup>829</sup> que le législateur belge a consacré la société coopérative : la figure de la société coopérative est donc liée au capitalisme industriel.

**240. Conséquence législative : la révision du titre IX du Code de commerce.** Initialement, le projet de révision du titre IX du Code de commerce relatif aux sociétés ne soufflait mot des coopératives. Pirmez, rapporteur de la commission chargée d'examiner ce projet, expliquait ce silence par le fait que rien n'empêchait l'insertion de règles coopératives dans les statuts des formes existantes de société commerciale<sup>830</sup>. L'opposition du député Couvreur à l'argument de Pirmez et un débat animé à la Chambre ont conduit le gouvernement à compléter son projet de loi. Pour ce faire, le ministre de la Justice Bara avait confié au professeur Waelbroeck la tâche d'étudier les régimes français et allemand. Sur la base des rapports produits par ce dernier, un nouveau projet de loi a été élaboré<sup>831</sup> et c'est ainsi qu'a

827. Titre IX du Livre I<sup>er</sup> du Code de commerce. Les sociétés de commerce demeurent, pour autant que les lois particulières au commerce n'y dérogent pas, régies par les dispositions du Code civil (cf. encore l'article 1<sup>er</sup>, al. 2 de la loi du 18 mai 1873).

828. R. Piret, *L'évolution de la législation belge sur les sociétés anonymes*, Bruxelles, Casterman, 1946, p. 34 : la Belgique comptait ainsi, en 1860, 2 381 sociétés en nom collectif, 499 sociétés en commandite et seulement 263 sociétés anonymes.

829. On peut notamment évoquer la libre constitution des sociétés anonymes : initialement, une société anonyme ne pouvait être constituée que sur autorisation gouvernementale. Plusieurs raisons président à ce système mis en place sous Napoléon, parmi lesquelles la crainte que des « colosses financiers [puissent surpasser] l'État en puissance et en richesse » (N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, op. cit., p. 74-77). La loi du 18 mai 1873 entend notamment mettre fin à ce système d'autorisation gouvernementale en suivant ainsi une tendance généralisée en Europe. L'époque est alors caractérisée par « l'avènement du capitalisme financier et [...] une tendance fermement libre-échangiste chez les gouvernants » (N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, op. cit., n° 240, p. 82-86).

830. Voy. Chambre, 1866-1869, *Ann. parl.*, p. 56.

831. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 1869-1870, p. 281. J. Guillery a, cette fois, été chargé de faire rapport (voy. *Doc. parl.*, Chambre, 1869-1870, p. 390-398 et J. Guillery, *Commentaire législatif de la loi du 18 mai 1873 sur les sociétés commerciales, Discussions parlementaires, Exposé des motifs, Rapports présentés aux Chambres législatives*, Bruxelles, Bruylant, 1878, n° 124, p. 163 et s.).

finallement vu le jour la loi du 18 mai 1873<sup>832</sup>. La coopérative a alors pris les traits d'une société commerciale à part entière, définie comme « celle qui se compose d'associés dont le nombre ou les apports sont variables et dont les parts sont incessibles à des tiers<sup>833</sup> ».

La société coopérative consacre-t-elle les principes du mouvement coopératif? Pas forcément, comme nous allons le voir (1). Aussi, la société coopérative a été classée parmi les autres sociétés commerciales. Pourtant, sa nature particulière cadre mal avec les caractéristiques de ces sociétés (2).

1. La loi du 18 mai 1873 : une consécration en demi-teinte des principes coopératifs

**241. Consécration partielle des principes fondamentaux.** Dans la loi du 18 mai 1873, les quatre principes du mouvement coopératif sont consacrés en suivant deux méthodes. La première tend à préciser deux caractéristiques de manière *impérative* que l'on retrouve dans la définition même évoquée ci-dessus, à savoir la *variabilité du capital et du nombre d'associés* couplée à une *incessibilité des parts aux tiers*<sup>834</sup>. La seconde méthode établit deux principes à titre supplétif — des principes qui doivent donc être appliqués si les statuts ne prévoient pas autre chose —, la *règle* « un homme, une voix » et la *répartition du bénéfice chaque année, par moitié par parts égales entre les associés et par moitié à raison de leur mise*<sup>835</sup>.

**242. Résultat : un cadre juridique peu contraignant.** Le cadre législatif créé est donc très libéral, « le plus libéral qui ait été promulgué<sup>836</sup> ». Deux raisons peuvent l'expliquer. Premièrement, le législateur a vraisemblablement voulu brider les aspirations sociales et morales afin de favoriser le développement de cette société. En effet, phénomène unique dans l'histoire de la coopérative, en Belgique, les destins du mouvement coopératif et du socialisme ont été liés avant l'avènement d'un mouvement *neutre*

---

832. Loi du 18 mai 1873 contenant le Titre IX, Livre I<sup>er</sup>, du Code de commerce, relatif aux sociétés, *M.B.*, 25 mai 1873.

833. Art. 85 de la loi du 18 mai 1873.

834. *Ibid.*

835. Art. 89 de la loi du 18 mai 1873. Cette règle, comme l'expliquait Guillery « rend [...] hommage au principe de la fraternité qui forme le véritable lien social. On fait deux parts des bénéfiques. La première part se divise par têtes, chaque associé ayant un droit égal quelle que soit sa mise. La seconde part obéit à la règle ordinaire; chaque associé reçoit un dividende proportionnel à sa mise » (J. Guillery, *Des sociétés commerciales en Belgique, Commentaire de la loi du 18 mai 1873*, t. III, *op. cit.*, n° 953, p. 108). À ce sujet, voy. aussi M. Coipel, « Les avatars de la coopérative en droit belge », *op. cit.*, p. 131.

836. Cf. le rapport de J. Guillery, n° 131, p. 166.

au xx<sup>e</sup> siècle<sup>837</sup>. Alors que la coopérative était essentiellement socialiste, les autres partis avaient décidé de se lancer dans l'aventure et l'on avait vu apparaître des coopératives catholiques et libérales. Les différends politiques ne constituaient pas un terreau favorable à l'expansion du mouvement coopératif. En créant un cadre libéral, le législateur de 1873 a, semble-t-il, voulu ôter toute coloration politique qui aurait pu nuire au développement de la société coopérative<sup>838</sup>. Deuxièmement, cette forme de société était, semble-t-il, destinée à des personnes qui ne connaissaient ni le droit, ni l'économie et qui devaient nécessairement confier la gestion de leur affaire à un tiers bénévole. Par le biais d'une réglementation souple, le législateur voulait faciliter au fond la tâche de bons samaritains<sup>839</sup>.

Guillery supposait que la nature de la société coopérative suffirait à la prémunir de toute déviation<sup>840</sup>. Comme lui, le législateur a sans doute, nous le verrons<sup>841</sup>, péché par un excès d'optimisme<sup>842</sup>. L'excès nuisant en toute chose<sup>843</sup>, certains ont d'ailleurs mis en évidence que l'encadrement légal, loin de mettre en péril le mouvement coopératif, aurait pu contribuer à sa protection<sup>844</sup>.

---

837. Voy. J. T'Kint et M. Godin, *op. cit.*, p. 8–10.

838. Voy. P. Nicaise, *Le nouveau droit des sociétés coopératives : la loi du 20 juillet 1991*, *op. cit.*, p. 12; J. T'Kint et M. Godin, *op. cit.*, n° 24, p. 9–10 et n° 27, p. 11.

839. Voy. toutefois J. Dohet, *op. cit.*, p. 15 : « Cette loi [...] impose des obligations qui ne sont pas nécessairement aisées à remplir pour des personnes qui ne sont pas ou guère instruites. Cette difficulté force le mouvement coopératif socialiste belge à développer des formations et à diffuser des statuts types, qu'il suffit de compléter. »

840. Il s'était exprimé en ces termes : « L'essence de cette société, c'est ce que j'appellerai une réunion ouvrière, une association où la personne dénuée de ressources est le véritable répondant par sa réputation, son activité, sa probité incontestée... Si l'on méconnaissait cette règle d'interprétation, on s'exposerait à fausser la loi... » (J. Guillery, *Des sociétés commerciales en Belgique, Commentaire de la loi du 18 mai 1873*, t. III, *op. cit.*, p. 80–81). Voy. aussi les conclusions du procureur général Leclercq précédant Cass., 1<sup>er</sup> décembre 1927, *Pas.*, 1928, I, p. 29 et s. spéc. p. 37–38 : « À cause du but moral que les sociétés coopératives ont en vue, les auteurs de la loi du 18 mai 1873 ont voulu leur accorder une grande faveur [...] Aussi, les avantages, et notamment les libertés concédées [...] aux sociétés coopératives, faisaient craindre au législateur que les fondateurs de sociétés anonymes, pour éviter d'observer les conditions établies par la loi afin de protéger le public contre eux, ne recourent pour réaliser leurs desseins, à la forme de la société coopérative. »

841. Voy. *infra*, n° 248 et s.

842. Voy. P. Nicaise, *Le nouveau droit des sociétés coopératives : la loi du 20 juillet 1991*, *op. cit.*, p. 13.

843. Sénèque a d'ailleurs écrit que « tout excès est nuisible, l'excès de la mollesse bien plus que tout autre » (*De la providence*, IV – env. 45 ap. J.-C.)

844. Voy. notamment : J. T'Kint et M. Godin, *op. cit.*, n° 41, p. 17.

2. La société coopérative et le choix du législateur d'en faire une société commerciale

**243. L'assimilation contre-nature de la coopérative à une société commerciale.** Les sociétés coopératives sont classées parmi les sociétés commerciales. En tant que *sociétés*, elles doivent avoir pour but de partager entre leurs membres les bénéfices réalisés<sup>845</sup>. En tant que *sociétés commerciales*, elles doivent avoir pour objet la réalisation d'actes de commerce<sup>846</sup>.

La société coopérative, créée en vue de la réalisation de profits ou, surtout, d'économies dans le chef des associés, diffère de la *société commerciale classique* dans laquelle des ressources propres des associés sont mises en valeur au profit de la société. Dans une société coopérative, les coopérateurs sont des acteurs clés de la société sur le plan « économique », c'est-à-dire que les opérations conclues avec la coopérative importent plus que la participation dans le capital de la société (principe de la double qualité)<sup>847</sup> (b).

Plus encore que sa qualification en tant que société commerciale, la spécificité de la société coopérative tend, pour ne pas remettre en cause sa *nature sociétaire*, à étendre les contours de la notion de bénéfice. Du reste, certaines coopératives (les coopératives de consommation par exemple) ne réalisent pas d'actes de commerce (a).

- a. *L'intégration du mouvement coopératif sous une forme sociétaire et l'extension corrélative de la notion de bénéfice et de but de lucre sociétaire*

**244. Le partage des bénéfices, condition essentielle de la notion de société.** En 1873, une société est, selon les termes de l'article 1832 du Code civil, un « contrat dans lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre quelque chose en commun, dans la vue de partager le bénéfice qui pourrait en résulter ». Le partage de bénéfice entre les associés, incarnation de la poursuite d'un but de lucre sociétaire, est donc une caractéristique essentielle de ce contrat.

**245. La notion de bénéfice : évolution.** Les contours de la notion de bénéfice ont fluctué à travers le temps. La définition de la société du Code civil est issue de l'ancien droit et en particulier des enseignements de Domat et

845. Titre IX du Livre III du Code civil (art. 1832 et s.).

846. Titre IX du Livre I<sup>er</sup> du Code de commerce.

847. Voy. T. Delahaye, *op. cit.*, n° 27, p. 27. Aussi, la société coopérative qui ne réalise d'opérations qu'avec ses membres ne peut prétendre être une société commerciale — l'esprit spéculatif faisant défaut — alors que celle qui réalise des opérations avec les tiers ne peut prétendre être une société coopérative — l'esprit coopératif faisant défaut (MM. Corbiau et Théate, *R.P.S.*, 1910, n° 2077, p. 227. Voy. aussi *supra*, n°s 13 et 236).



Pothier. Ces auteurs, en s'inspirant du droit romain, avaient fait du bénéfice le critère de la société en vue de distinguer les groupements *d'intérêt privé* — non personnalisés — des institutions *de droit public* — dotées de la personnalité juridique et soumises à l'autorisation royale. À cette époque « peu féconde en grandes entreprises<sup>848</sup> », la conception du bénéfice est entendue largement : l'avantage retiré de la participation sociétaire peut être un gain, une économie, une dispense de frais ou encore résulter d'une jouissance commune<sup>849</sup>.

Dans un contexte post-révolutionnaire (qui tend à instaurer un marché libre et une société laïcisée), un double mouvement d'opposition à l'Ancien régime se met en place, à savoir, d'une part, la suppression des corporations par l'adoption du décret d'Allarde, qui reconnaît à chacun le libre accès aux activités professionnelles<sup>850</sup>, et d'autre part, une diminution du poids politique et économique de l'Église. Les congrégations religieuses détenaient et accumulaient d'immenses ressources foncières en raison du phénomène de la mainmorte. En effet, vu l'existence indéfinie de ses possesseurs, les biens immobiliers ne se transmettent pas par l'application des règles de mutation successorale<sup>851</sup>, alors que le partage successoral est alors l'expédient conçu par les révolutionnaires pour mettre à néant les pouvoirs des tenants

848. J. Guillery, *Des sociétés commerciales en Belgique, Commentaire de la loi du 18 mai 1873*, t. III, *op. cit.*, n° 129, p. 111.

849. Voy. J.-C. Scholsem, « La notion de bénéfice dans le contrat de société », *R.P.S.*, 1969, p. 211–239, spéc. n° 5, p. 215 et les références citées. Voy. aussi M. Coipel, « Régimes juridiques de la société à finalité sociale », *op. cit.*, p. 23. Pour reprendre les mots de M. Scholsem, « le Code civil n'a nullement pressenti le rôle que les sociétés étaient appelées à jouer dans le prodigieux développement économique du XIX<sup>e</sup> siècle » (J.-C. Scholsem, « La notion de bénéfice dans le contrat de société », *op. cit.*, n° 5, p. 215). Voy. aussi X. Dieux, « Le principe de la spécialité légale : 'aujourd'hui... et demain peut-être' », *Actualités en droit commercial et bancaire. Liber amicorum Martine Delierneux*, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 233–263, spéc. p. 236 et s.

850. Décret d'Allarde des 2 et 17 mars 1791 consacrant la liberté du commerce et de l'industrie. En vertu de l'article 7 de ce décret, il est prévu qu'à compter du 1<sup>er</sup> avril 1791, il soit loisible « à toute personne de faire tel ou tel négoce ou d'exercer telle profession, tel art ou métier qu'elle trouvera bon, mais elle sera tenue de se pourvoir auparavant d'une patente, d'en acquitter le prix suivant les taux ci-après déterminés et de se conformer aux règlements qui sont ou pourraient être faits ». Ce décret, rendu applicable en Belgique en 1795, a été reconnu comme un élément de droit positif jusqu'à son abrogation par l'article 3 de la loi du 28 février 2013 introduisant le Code de droit économique (voy. Cass., 13 septembre 1991, *Pas.*, 1992, I, p. 33, *T.R.V.*, n° 1993/2, p. 72 [note de D. Van Gerven]; C.E., 17 mars 2003, *F.J.F.*, n° 2003/266). À ce sujet, voy. M. Vanderstraeten, « La liberté d'entreprendre dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle et du Conseil d'État », in T. Léonard (coord.), *La liberté d'entreprendre ou le retour en force d'un fondamental du droit économique*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 7–41, spéc. n° 3, p. 8.

851. Voy. notamment : G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, 6<sup>e</sup> éd., Paris, PUF, 2004, v° Mainmorte, p. 557.

de l’Ancien régime. Les congrégations religieuses ont alors la « main toujours ouverte pour acquérir et morte pour aliéner<sup>852</sup> », d’où l’expression des « biens de mainmorte ». Dans ce contexte, le but de lucre et donc la notion de bénéfice vont acquérir un rôle politique : il s’agit de tracer la frontière entre les associations permises (qui sont dotées d’un but de lucre et avantageuses pour l’économie<sup>853</sup> et la circulation des richesses) et les associations interdites (dépourvues d’un but de lucre et dangereuses pour l’État et le marché<sup>854</sup>). Pour proscrire les congrégations religieuses, il faut que le but de lucre sociétaire reçoive, dans un tel contexte, une portée limitée<sup>855</sup>. Ainsi, Laurent définit les bénéfices comme « *le profit pécuniaire qui enrichit les associés*<sup>856</sup> ». Avec la Révolution industrielle et le développement des sociétés de commerce, le bénéfice se confond petit à petit avec les bénéfices réalisés par des sociétés commerciales<sup>857</sup>.

Par la suite, la doctrine s’est divisée quant à savoir ce qu’il convient d’entendre par « bénéfice ». On peut distinguer trois courants : le premier, largement partagé, qui, animé par le souci d’empêcher les associations de se camoufler en société, n’envisage le bénéfice que sous la forme d’espèces sonnantes et trébuchantes ; le second, sous l’influence du rétablissement du droit d’association en France en 1901, incite à définir le bénéfice comme un avantage économique (évoquant tout aussi bien un gain procuré qu’une perte évitée) ; le troisième enfin, propose de dépasser la dichotomie entre société et association et ajoute les groupements à but économique, lesquels, parce qu’ils ne rentrent ni dans le cadre sociétaire — à défaut de rechercher des bénéfices — ni dans le cadre associatif — en réalisant une activité économique —, seraient des contrats innommés. Ces contrats innommés ouvriraient une voie appropriée aux coopératives notamment, un type de groupement à finalité mixte<sup>858</sup>.

852. Voy. F. Laurent, *Principes de droit civil*, t. XXVI, Bruxelles, Bruylant-Christophe & Cie, 1878, n<sup>os</sup> 193–207, p. 199–227.

853. Voy. M. Coipel, « Pour une nouvelle étape dans la distinction entre association et société », *Liber amicorum Lucien Simont*, Bruxelles, Bruylant, 2002, p. 549–562, spéc. p. 552 : « Les sociétés à but lucratif, au lieu de faire figure de rivales représentent ‘plutôt pour l’État des auxiliaires précieux en ce qu’elles détournent vers des fins matérielles et utilitaires des activités en quête d’emploi’ et créent même ‘un dérivatif à la discussion des intérêts généraux ; de plus elles font circuler les richesses à l’inverse des mainmortes. »

854. J. Vananroye, « ‘t Amendement: De parabel van het afgesneden worstje (of: het winstoogmerk) », *op. cit.*, n<sup>o</sup> 4, p. 484–485.

855. Voy. M. Coipel, « Régimes juridiques de la société à finalité sociale », *De l’ a.s.b.l. à la société à finalité sociale*, CEPESS. Monographies, Bruxelles, 1998, p. 23.

856. F. Laurent, *Principes de droit civil*, t. XXVI, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 150, p. 150.

857. J.-C. Scholsem, « La notion de bénéfice dans le contrat de société », *op. cit.*, p. 216.

858. *Ibid.*, p. 217–218 et les références citées.

L'arrêt *Manigod*, rendu par la Cour de cassation de France en 1914, achève l'évolution de la définition du but lucratif issue de la Révolution française. L'on y consacre une conception plus large que le seul gain pécuniaire puisque « l'expression 'bénéfices' s'entend d'un gain pécuniaire ou d'un gain matériel qui ajouterait à la fortune des associés<sup>859</sup> »<sup>860</sup>. Sous couvert du bénéfice, l'on entend dès lors évoquer l'avantage *direct* de nature patrimoniale. Or, le bénéfice poursuivi par une société coopérative consiste essentiellement à réaliser une économie (avantage *indirect* de nature patrimoniale) pour les associés et non pas à un gain matériel qui augmenterait leur fortune. Telle est la raison qui explique que, dans cet arrêt, la coopérative de crédit établie par ladite commune de Manigod ait été qualifiée d'association<sup>861</sup>.

Dès 1954, Van Ryn a proposé de retenir — et de renouer par là avec la « tradition la plus ancienne<sup>862</sup> » — une conception encore plus large de bénéfices<sup>863</sup> : le bénéfice n'est pas nécessairement un gain pécuniaire ou un gain matériel ; il peut aussi désigner un avantage *indirect* de nature patrimonial. La loi du 13 avril 1995 aura pour effet d'inscrire formellement cette conception plus large du bénéfice dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales (ou L.C.S.C.)<sup>864</sup> ; on la retrouvera plus tard dans le Code des sociétés.

Alors qu'en 1873 le bénéfice désignait uniquement le gain pécuniaire, le législateur a consacré la société coopérative, une nouvelle forme de société commerciale qui tend essentiellement à permettre à ses membres de réaliser des économies. En agissant de la sorte, le législateur a ainsi implicitement élargi l'acception du but de lucre sociétaire à la poursuite d'un avantage *indirect* de nature patrimoniale<sup>865</sup>, un élargissement promu par la doctrine

---

859. Nous soulignons.

860. Cass. fr., 11 mars 1914, *Caisse rurale de la commune de Manigod c. Enregistrement*, Dalloz, 1914, p. 257.

861. En France, il faudra attendre une loi du 10 septembre 1947 (Loi n° 47-1775) pour que les coopératives soient qualifiées de sociétés.

862. J.-C. Scholsem, « La notion de bénéfice dans le contrat de société », *op. cit.*, p. 217-218 et les références citées. En effet, cette conception était soutenue par une certaine doctrine à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle et elle renoue en fait avec la conception de l'ancien droit et du droit romain.

863. J. Van Ryn, *Principes du droit commercial*, t. I, 1<sup>re</sup> éd., *op. cit.*, n° 329, p. 230. Il a fait des émules. Voy. à cet égard, M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.* n° 43, p. 113 et les références citées.

864. Voy. *infra*, n° 419.

865. À l'époque, l'on faisait donc face à un dilemme : soit les fondateurs d'une société coopérative respectaient les principes de la coopération et l'on permettait alors à une association sans but de lucre sociétaire d'emprunter la forme d'une société ; soit les fondateurs devaient s'écarter des principes coopératifs et constituer une société qui préservait la *summa divisio* — entre société et association — mais qui trahissait l'esprit coopératif.

dès le début des années 1950<sup>866</sup>, mais qui ne sera donc consacré dans les textes qu'en 1995<sup>867</sup>.

b. *La société coopérative, une société commerciale malgré elle?*

**246. Principe : la nature civile ou commerciale d'une société dépend de son objet statutaire.** Initialement<sup>868</sup>, la nature commerciale ou civile d'une société coopérative s'appréciait exclusivement sur la base de son *objet statutaire* : les sociétés civiles doivent avoir un *objet civil* alors que les sociétés commerciales sont destinées à réaliser un *objet commercial*. Il est important de signaler qu'à l'origine, seules les sociétés commerciales (sous réserve de la société momentanée et de la société interne) pouvaient être dotées de la *personnalité juridique*<sup>869</sup>. À l'exception en 1873 des sociétés minières, aucune société de nature civile ne pouvait donc acquérir la personnalité juridique.

---

Face à celui-ci le législateur belge a campé sur sa volonté de créer une nouvelle forme de société (H. De Page et R. Dekkers, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. V, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 1975, note subpaginale [1], p. 27). Voy. aussi H. Culot, et N. Tissot, « Le cadre juridique de la société coopérative et les perspectives d'avenir », *op. cit.*, p. 15 : « Il demeure que la société coopérative a toujours été dans une position particulière, voire ambiguë, par rapport au profit et au but de lucre : sans refuser tout à fait le profit et la distribution aux associés, elle n'en fait pas non plus son objectif principal. L'existence des sociétés coopératives interdit en quelque sorte une conception trop absolue de la théorie de la spécialité légale. » Voy. encore X. Dieux, « Le principe de la spécialité légale : 'aujourd'hui... et demain peut-être' », *Actualités en droit commercial et bancaire. Liber amicorum Martine Delierneux*, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 233–263, spéc. p. 237 ; A. Benoit-Moury, « La création d'une société à finalité sociale. Son impact sur la classification des groupements en droit belge et sur la théorie de la commercialité », *Act. dr.*, 1997, p. 701–716, spéc. n° 3, p. 703 : « Comment organiser le statut de la *société coopérative* qui, par hypothèse, ne poursuit pas un 'but de lucre et de spéculation' et, par ailleurs, ne pas institutionnaliser une association sans but lucratif? Par un tour de passe-passe, obligatoire d'un point de vue politique, la société coopérative est devenue une société commerciale. »

866. Pour souligner l'intérêt de la conception large qu'il proposait, et qui sera finalement consacrée dans le Code des sociétés, Van Ryn soulignait qu'elle permettait de supprimer l'« anomalie » que constitue le fait que les coopératives de consommation soient qualifiées de sociétés commerciales (J. Van Ryn, *Principes du droit commercial*, t. 1, 1<sup>re</sup> éd., *op. cit.*, n° 329, p. 230). À l'époque, l'on reconnaît que les coopératives sont des sociétés commerciales alors que les ristournes des coopérateurs ne sont au fond que des réductions de dépenses et, en aucun cas, un gain qui ajoute à leur fortune (voy. P. Coppens, note sous Anvers, 4 décembre 1984, *R.P.S.*, 1986, p. 151).

867. Voy. *infra*, n° 419. Pour illustrer un autre aspect de l'atténuation du but de lucre sociétaire dans une coopérative, l'on peut du reste souligner que la solidarité entre associés est consacrée, sauf disposition contraire des statuts, puisque la moitié du bénéfice est répartie entre les associés « par tête » (M. Coipel, « Les avatars de la coopérative en droit belge », *op. cit.*, p. 132–133).

868. Sur l'évolution, voy. *infra*, n° 265.

869. Voy. J. T'Kint et M. Godin, *op. cit.*, n° 84, p. 34 et les références citées.

**247. Application aux coopératives.** En règle générale, une société était alors commerciale et dotée de l'individualité morale lorsqu'elle avait pour objet la réalisation d'actes de commerce. La question du rattachement de certaines coopératives parmi les sociétés commerciales avait donc donné lieu à un débat à la Chambre. En effet, comme le soulève le député Demeur, si l'on considère l'exemple des coopératives de consommation, des personnes achètent ensemble des objets de consommation qu'elles se distribuent entre elles; ces personnes ne réalisent pas d'actes de commerce<sup>870</sup>. Les auteurs de la loi répondent au député qu'entre le vendeur des marchandises et l'acheteur, se trouve la société, être moral qui, ayant pour objet d'acheter pour revendre avec bénéfice, fait incontestablement des actes de commerce<sup>871</sup>. Selon MM. Corbiau et Théate, la position défendue par le législateur repose sur un vice de raisonnement. Si, en achetant pour revendre, la société peut réaliser des bénéfices par elle-même, c'est uniquement « à la condition d'être une personne morale, donc une société commerciale<sup>872</sup> ». Or, en principe, « ce n'est pas par le fait de la personnalité juridique qu'une société devient commerciale; c'est parce qu'elle est commerciale qu'elle obtient une individualité morale<sup>873</sup> ». À l'instar du paradoxe de la poule et de l'œuf, il semble donc difficile de s'accorder sur ce qui est apparu en premier : le caractère commercial ou la personnalité juridique?

*In fine*, et comme le procureur général Leclercq l'observait à la fin des années 1920, l'on est en droit de se demander si la société coopérative n'est pas au fond réputée commerciale uniquement parce que la loi l'a rangée dans cette catégorie<sup>874</sup>. En voulant faire des sociétés coopératives des sociétés

870. Le député Demeur voulait proposer un amendement pour que la loi permette à de telles coopératives de pouvoir prendre les traits de la société légalement encadrée même si les opérations menées ne pourraient pas être qualifiées d'actes de commerce (Chambre des représentants, session 1872-1873, séance du 19 novembre 1872)

871. R. De Smet, *op. cit.*, p. 232.

872. *Ibid.*, p. 238.

873. *Ibid.*, p. 239. Corbiau avait résolu cette question dans un premier temps, à l'instar du législateur, en postulant qu'il y a en fait, entre le vendeur des marchandises et l'acheteur — associé pris en cette qualité —, la société qui, ayant pour objet d'acheter pour revendre, effectue des actes de commerce (J. Corbiau, *R.P.S.*, 1905, n° 1633). Il reviendra sur cette question à l'occasion du Congrès international des sociétés de 1910 dans un rapport cosigné avec Théate (J. Corbiau et T. Théate, « De la réforme de notre législation en matière de sociétés coopératives », *R.P.S.*, 1910, n° 2077, p. 227-248.). Ils se rangeront tous deux du côté de ceux qui dénie à la coopérative le caractère de société commerciale, et même de société (ils citent à cet égard « Lecaisne, *Étude juridique sur les sociétés coopératives*, p. 13 et s., Boisdon, *Associations, syndicats et coopératives*, p. 36; Hayen, *Revue des questions de législation ouvrière et d'économie sociale*, 1904, p. 21 et 49 »).

874. Voy. les conclusions du procureur général Leclercq précédant Cass., 1<sup>er</sup> décembre 1927, *Pas.*, 1928, I, p. 29 et s., spéc. p. 38. Pour un commentaire critique, voy. notamment J. T'Kint et M. Godin, *op. cit.*, n° 30, p. 13.

commerciales nonobstant les principes du mouvement coopératif, le législateur de l'époque manifestait semble-t-il une crainte farouche de voir la forme coopérative servir de paravent à des congrégations religieuses et de voir se rétablir la « mainmorte<sup>875</sup> ». Les propos du ministre de la Justice de l'époque sont éclairants : « La société coopérative est une société qui a pour objet des actes de commerce. Au surplus, permettre la constitution de sociétés coopératives avec les facilités, les privilèges que la loi nouvelle accorde à ces associations, sans exiger en même temps que leur objet soit limité aux actes de commerce, serait s'exposer à des inconvénients considérables, sans aucune utilité<sup>876</sup>. »

## II. *La coexistence de deux types de sociétés coopératives, le recours au seul système de l'agrément pour les distinguer et l'avènement de sociétés coopératives agréées*

**248. La pratique postérieure à la consécration de la coopérative en droit belge : « vraies » et « fausses » coopératives.** Le régime de la société coopérative mis en place en 1873 apparaît *relativement simplifié* — facilité de constitution, liberté statutaire, souplesse de fonctionnement, absence de règles spécifiques de responsabilité des fondateurs et des administrateurs — et *peu onéreux* — absence d'acte authentique, absence de montant minimal de capital à souscrire. Ce régime souple rend cette forme de société attrayante non seulement pour les sociétés du secteur coopératif traditionnel, mais également pour d'autres secteurs, comme les professions libérales. Sous la même appellation coexistent en réalité deux types de coopératives : celles qui se conforment aux principes coopératifs, d'un côté, et celles qui ne partagent pas cet idéal coopératif, mais qui ont voulu bénéficier d'un cadre juridique attractif, de l'autre. Si ces deux types de coopératives respectent formellement le cadre légal libéral, dans le langage courant, les premières sont désignées comme les « vraies coopératives », par opposition aux secondes dites « fausses coopératives<sup>877</sup> ».

**249. Un agrément pour distinguer « vraies » et « fausses » coopératives.** Au milieu des années cinquante, le législateur a décidé de mettre en place

875. Voy. R. De Smet, *op. cit.*, p. 232–233. Concernant la mainmorte, voy. *supra*, n° 245.

876. Chambre, 1872–1873, *Ann. parl.*, séance de la Chambre du 27 novembre 1872, p. 20.

877. Voy. notamment : S. Mertens, « Définir l'économie sociale », *op. cit.*, p. 33 ; A. Mathis et C. Mattheeuws, « Les principes coopératifs et l'évolution de la législation coopérative belge », in A. Zevi et J.L. Monzon Campos (éd.), *Coopératives, marchés, principes coopératifs*, Bruxelles, De Boeck Université, 1995, p. 37–58, spéc. p. 40 et s. ; J. Defourny, M. Simon et S. Adam, « Introduction générale », *Les coopératives en Belgique : un mouvement d'avenir?*, Bruxelles, Éditions Luc Pire, 2002, p. 7–11, spéc. p. 8 ; H. Culot et N. Tissot, « Le cadre juridique de la société coopérative et les perspectives d'avenir », *op. cit.*, p. 16–17.

un système permettant de séparer le bon grain de l'ivraie<sup>878</sup>, en conférant aux « vraies coopératives » un *agrément* et, pour les stimuler à obtenir et à conserver celui-ci, en accordant certains avantages aux sociétés coopératives agréées<sup>879</sup> (A). Le cadre juridique de la société coopérative *non agréée* ne garantit pas le respect des préceptes coopératifs (B).

A. *L'émergence d'un système d'agrément pour les « vraies coopératives »*

**250. Mise en place d'une procédure d'agrément pour les « vraies » coopératives.** Postérieurement à la loi du 20 septembre 1948 qui a porté organisation de l'économie, différentes institutions ont vu le jour. Dans ce système, il est apparu que le secteur coopératif n'était pas représenté adéquatement. C'est pour assurer cette représentation qui faisait défaut que le Conseil national de la coopération (ci-après, CNC) a été institué *via* une loi du 20 juillet 1955<sup>880</sup>. Le législateur a voulu ainsi mettre à l'honneur l'idéal coopératif et a confié la promotion de ses valeurs essentielles au CNC<sup>881</sup>. Pour pouvoir participer à la formation des commissions qui composent ce conseil<sup>882</sup>, il faut être *agréé* par le ministre de l'Économie. Les sociétés coopératives agréées constituent ainsi « le socle institutionnel sur la base duquel le Conseil national de la Coopération est formé<sup>883</sup> ».

Pour être agréée, une société coopérative doit se conformer à des principes coopératifs évoqués dans la loi du 20 juillet 1955. La procédure d'agrément a été fixée par un arrêté royal du 8 janvier 1962<sup>884</sup>. Cet arrêté royal

---

878. Comme le précisent les travaux préparatoires : « Nous avons insisté [...] sur la discrimination qui s'impose entre vraies coopératives et institutions qui n'ont de la coopération que la dénomination sociale » (*Doc. parl.*, Chambre, 1948–1949, n° 70, p. 3).

879. *Voy. supra*, n° 173 et s. *Voy.*, au sujet de ces avantages, J. Beddegenoots, *op. cit.*, p. 45–46.

880. Loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la Coopération, *M.B.*, 10 août 1955.

881. Ce conseil a pour missions d'étudier et de promouvoir toutes les mesures propres à diffuser les principes et l'idéal de la coopération, d'une part, et d'adresser à un Ministre et, dans les matières de son ressort, au Conseil central de l'économie, soit à leur demande, soit d'initiative et sous forme de rapports, tous avis ou propositions concernant les problèmes relatifs à l'activité coopérative, d'autre part (art. 1<sup>er</sup> de la loi du 20 juillet 1955). Sur la mise en œuvre de ces deux missions, *voy. J. Beddegenoots, op. cit.*, p. 38, 47–49.

882. Concernant la composition du CNC, *voy. J. Beddegenoots, op. cit.*, p. 38–42; M. Vanhove, « Les coopératives en Belgique », *Coopératives — un modèle tout terrien*, les dossiers de l'économie sociale, 2011, p. 53–54 ([http://www.saw-b.be/spip/IMG/pdf/sawb\\_etude-cooperatives-2011.pdf](http://www.saw-b.be/spip/IMG/pdf/sawb_etude-cooperatives-2011.pdf)).

883. M. Vanhove, *op. cit.*, p. 50.

884. Arrêté royal du 8 janvier 1962 fixant les conditions d'agrément des groupements nationaux de sociétés coopératives *M.B.*, 19 janvier 1962. Cet arrêté royal a fait l'objet de modifications par le biais de différents arrêtés : A.R., 9 septembre 1981, *M.B.*, 25 septembre 1981; A.R., 25 février 1996, *M.B.*, 4 avril 1996; A.R., 10 novembre 1996, *M.B.*, 7 décembre 1996.



exige que le fonctionnement et les statuts de la coopérative postulant son agrément soient conformes aux principes coopératifs<sup>885</sup> énumérés dans la loi<sup>886</sup>, à savoir :

- l’adhésion volontaire ;
- l’égalité ou la limitation du droit de vote à l’assemblée générale ;
- la désignation par l’assemblée générale des membres du conseil d’administration et du collège des commissaires ;
- un taux d’intérêt modéré, limité aux parts sociales ;
- une ristourne aux associés<sup>887</sup>.

Ces critères d’agrément sont largement inspirés des grands principes de la coopération définis au XIX<sup>e</sup> siècle<sup>888</sup> et l’agrément garantit donc que les sociétés fonctionnent dans le respect des valeurs et principes coopératifs.

Une série d’avantages ont été mis en place afin de stimuler les sociétés coopératives à obtenir et à conserver leur agrément<sup>889</sup>. Pour autant, toutes les « vraies coopératives » ne sollicitent pas forcément leur agrément<sup>890</sup>.

---

885. Art. 1<sup>er</sup> de l’arrêté royal.

886. Les conditions *actuelles* d’agrément seront abordées ultérieurement (voy. *infra*, n° 261 et s.).

887. Voy. l’article 5 de la loi de 1955. Pour davantage de précisions concernant les conditions à rencontrer : J. Beddegnoots, *op. cit.*, p. 37–50.

888. Voy. *supra*, n° 236.

889. Concernant les avantages fiscaux, voy. *supra* le régime spécifique associé à une première tranche de dividendes versés par une société coopérative agréée (n° 174 et s.), l’absence de requalification d’intérêts en dividendes (n° 179 et s.), 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 (n° 182) et, enfin, l’application étendue du tarif réduit à l’impôt sur les sociétés (n° 183 et s.). En dehors du cadre fiscal, soulignons que, si toute société qui réalise une offre publique d’instruments de placement sur le territoire belge a l’obligation de publier un prospectus au moyen d’une « procédure longue, coûteuse et particulièrement contraignante » (K. Mees, « Nouvelles conditions d’agrément pour les sociétés coopératives », *Actualités Monkey*, 17 mai 2016, [www.monkey.be](http://www.monkey.be)), cette obligation ne s’applique pas, sous certaines conditions, aux sociétés coopératives agréées (voy. art. 18, § 1<sup>er</sup>, a), du 16 juin 2006 relative aux offres publiques d’instruments de placement et aux admissions d’instruments de placement à la négociation sur des marchés réglementés, *M.B.*, 21 juin 2006). Voy., au sujet de ces avantages, J. Beddegnoots, *op. cit.*, p. 45–46.

890. En effet, comme l’a constaté M. Coipel, « depuis 1873, la loi belge n’a jamais empêché une coopérative de se conformer aux principes coopératifs ou d’adopter les règles qui permettent une agrégation pour le Conseil national de la coopération » (M. Coipel, « Les avatars de la coopérative en droit belge », *op. cit.*, p. 143).



B. *La persistance, pour le reste, d'un cadre légal souple qui n'assure pas un respect contraignant de la philosophie coopérative*

**251. Une philosophie coopérative peu protégée sans la procédure d'agrément.** À partir de 1962, et avant la réforme de 1991<sup>891</sup>, si les dispositions relatives aux sociétés coopératives ont connu des aménagements, ceux-ci n'avaient pas pour objectif d'inscrire les principes coopératifs dans le corpus légal<sup>892</sup>. L'on peut tout de même évoquer un grand projet de réforme qui, à la fin des années septante, envisageait de distinguer, autrement que par le biais du système d'agrément, les « vraies coopératives » des « fausses coopératives<sup>893</sup> ». Dans ce projet, il fallait composer avec deux régimes juridiques différents. Il y avait d'abord la *société coopérative* proprement dite. Celle-ci devait respecter diverses contraintes destinées à rencontrer les objectifs et les idéaux du mouvement coopératif — dont le principe de l'égalité entre les coopérateurs, la limitation du bénéfice distribuable sous forme de dividendes, le principe de la participation des membres à l'activité de la société, la gratuité du mandat des administrateurs et des commissaires, etc. Il y avait ensuite la *société à capital variable*, une variante qui pouvait se greffer soit sur une société anonyme (ou S.A.) soit sur une société de personnes à responsabilité limitée<sup>894</sup> (ou S.P.R.L.) et qui permettait la variation du capital et du personnel social, dans certaines limites et à certaines conditions, sans modification des statuts<sup>895</sup>. Parce qu'il aurait freiné considérablement le processus législatif de transposition des directives européennes en matière

---

891. Voy. *infra*, n° 253 et s.

892. Voy. concernant ces évolutions légales : M. Coipel, « Les avatars de la coopérative en droit belge », *op. cit.*, p. 133–135 ; P. Nicaise, *Le nouveau droit des sociétés coopératives : la loi du 20 juillet 1991*, *op. cit.*, p. 13–16.

893. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 1979–1980, n° 387/1, p. 8–9.

894. Notons que l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 15 juillet 1985 modifiant les lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935 (*M.B.*, 14 août 1985) avait précisé que, dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales et dans toutes les autres dispositions légales, les mots « société(s) de personnes à responsabilité limitée » devaient être remplacés par les mots « société(s) privée(s) à responsabilité limitée ».

895. P. Van Omme slaghe, « Les sociétés coopératives, les sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles et les sociétés de moyens », in J. Van Ryn (dir.), *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Jeune Barreau de Bruxelles, 1985, p. 315–389, spéc. p. 321. Par rapport à ce projet, M. Van Omme slaghe avait souligné que la création de deux régimes juridiques différents, avec toutes les difficultés que cela présente, selon que les fondateurs s'inspirent ou non des principes du mouvement coopératif, n'était peut-être pas nécessaire et il lui semblait préférable d'adopter un système avec « un type unique de société à capital variable, susceptible d'être utilisé à des fins différentes, sans que cela présente de graves inconvénients. Libre au Conseil national de la coopération de subordonner son agrément de certaines coopératives au respect de principes qu'il édicte. Il n'est nullement nécessaire que ces principes soient énoncés dans la loi » (*ibid.*, p. 321–322).

de sociétés<sup>896</sup>, ce projet ne dépassera finalement pas le stade du dépôt à la Chambre.

**252. Évolutions légales.** Différentes lois ont tenté, en vain, de dissuader le recours *artificiel* à la forme de la société coopérative, en opérant un rapprochement de son statut avec ceux de la S.A. et de la S.P.R.L.<sup>897</sup>; le rapprochement est imparfait et le cadre de la société coopérative reste plus souple<sup>898</sup>. L'attitude du législateur, oscillant entre négligence à l'égard des sociétés coopératives et exigence à l'endroit des autres sociétés à responsabilité limitée, a pu expliquer l'essor de la forme coopérative dans la seconde moitié des années quatre-vingts<sup>899</sup>: un « coopérative boom<sup>900</sup> » a véritablement démarré lorsque le législateur, *via* une loi du 15 juillet 1985, a triplé le montant du capital minimum de la S.P.R.L., alors que la société coopérative, sans un montant minimum de capital requis, permettait d'obtenir la responsabilité limitée en usant de la liberté statutaire sans se voir, du reste, imposer les règles de responsabilité des fondateurs, gérants ou administrateurs en vigueur pour les S.A. et les S.P.R.L.<sup>901</sup>.

---

896. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 1981–1982, n° 210/9, p. 83.

897. Voy. les lois des 5 décembre 1984 (*M.B.*, 12 décembre 1984); 21 février 1985 (*M.B.*, 28 février 1985); 15 juillet 1985 (*M.B.*, 14 août 1985) ou encore la loi du 22 décembre 1989 (*M.B.*, 29 décembre 1989). À leur sujet, voy. notamment H.-P. Lemaître, « Sociétés coopératives et sociétés à finalité sociale », *J.T.*, 1996, p. 293–299, spéc. n° 4, p. 293; J. Van Ryn, « Le nouveau régime légal des sociétés coopératives. Quelques observations critiques au sujet de la loi du 20 juillet 1991 », *J.T.*, 1992, p. 25–27; P. Van Ommeslaghe, « Les sociétés coopératives, les sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles et les sociétés de moyens », *op. cit.*, p. 323; M. Coipel, « Les avatars de la coopérative en droit belge », *op. cit.*, p. 134.

898. Voy. par exemple la loi du 5 décembre 1984 à l'occasion de laquelle le capital minimum de la S.A. a augmenté alors qu'il est décidé, dans le même temps, que trois associés et non plus sept suffisent pour constituer une société coopérative. La loi du 15 juillet 1985 avait augmenté le capital minimum de la S.P.R.L. Ces deux lois prévoyaient d'ailleurs expressément la responsabilité solidaire des administrateurs pour la différence entre le capital souscrit et le capital nouvellement imposé.

899. M. Coipel, « Évolution du paysage des personnes morales de droit privé », *Chroniques de droit à l'usage du Palais*, t. VII, Anvers, Kluwer, 1989, n° 1.2.

900. *Doc. parl.*, Sénat, 1990–1991, n° 1374/1, p. 61 : « En 1980, les sociétés coopératives représentaient 4,88 p.c. du nombre total de sociétés commerciales. En 1987, ce pourcentage de coopératives par rapport au total des sociétés commerciales est passé à 8,45 p.c. En 1989, ce pourcentage passe à 14 p.c. »

901. M. Coipel, « Les avatars de la coopérative en droit belge », *op. cit.*, p. 138–139. Dans le même sens, voy. A. Mathis et C. Mattheeuws, *op. cit.*, p. 42; A. Benoit-Moury, « La création d'une société à finalité sociale. Son impact sur la classification des groupements en droit belge et sur la théorie de la commercialité », *op. cit.*, n° 3, p. 704.

### III. *La coopérative de participation, une tentative maladroite de consécration des principes coopératifs*

**253. Présentation.** Au début de l'année 1991, le ministre de la Justice de l'époque avait préparé un important projet de réforme des coopératives et, en juin de la même année, il avait décidé d'agir avec une certaine célérité : plutôt que faire suivre au projet de loi le processus législatif normal — un processus long —, il avait opté pour l'insertion des dispositions modificatives dans un projet de loi-programme qui avait été voté le mois suivant<sup>902</sup>. La lutte contre les abus permis par le cadre légal de la société coopérative motivait cette réforme (A). Par contre, l'on peut douter du fait que le but du législateur ait été de mener une réflexion en profondeur sur les principes coopératifs<sup>903</sup> (B).

#### A. *La consécration du théorème du droit des sociétés*

**254. Ratio legis de la réforme de 1991.** L'objectif de la réforme consistait notamment à mettre un terme aux abus de la responsabilité limitée<sup>904</sup>. Alors que la société coopérative pouvait être à responsabilité limitée ou illimitée sans qu'aucune règle spécifique ne soit associée à l'une ou à l'autre modalité, selon ce que M. Coipel appelle « le théorème fondamental du droit des sociétés »<sup>905</sup>, il convenait d'encadrer plus strictement une société à responsabilité limitée qu'une société à responsabilité illimitée puisque la responsabilité

902. Voy. M. Coipel, « La réforme de la société coopérative », *Réforme du droit des sociétés — Lois des 18 et 20 juillet 1991 — Pratique notariale et formules d'actes*, vol. XIV, Bruxelles, Bruylant, 1992, p. 19–44, spéc. p. 19. Voy. aussi M. Coipel, « Les avatars de la coopérative en droit belge », *op. cit.*, p. 139.

903. Voy. P. Nicaise, *Le nouveau droit des sociétés coopératives : la loi du 20 juillet 1991*, *op. cit.*, p. 17.

904. La société coopérative à responsabilité limitée apparaissait également comme le « 'véhicule' juridique préféré de ceux que la presse a appelé 'négriers', leur permettant ainsi d'éluder les dispositions de la législation sociale et surtout des cotisations sociales » (voy. P. Nicaise, *Le nouveau droit des sociétés coopératives : la loi du 20 juillet 1991*, *op. cit.*, p. 17). L'auteur faisait par là référence à l'existence d'une forme de fraude *via* laquelle l'on faisait appel à des salariés qui, du point de vue du droit social, avaient le statut d'associé et qui étaient rémunérés par le biais de prélèvements sur les bénéfices. Ce type de fraude expliquait, à côté de la souplesse de sa constitution et de son fonctionnement, le nombre important de sociétés coopératives (*Doc. parl.*, Sénat, 1990–1991, n° 1374/008, p. 20). Le ministre de la Justice avait rappelé qu'un contrôle budgétaire avait par ailleurs révélé un glissement de l'impôt des personnes physiques vers celui des sociétés vu la facilité de constitution des sociétés coopératives (*Doc. parl.*, Sénat, 1990–1991, n° 1374/008, p. 3).

905. Voy. M. Coipel, « Les avatars de la coopérative en droit belge », *op. cit.*, p. 139 et les références citées. Sur la méthode, voy. aussi M. Coipel, « La réforme de la société coopérative », *op. cit.*, p. 19–20. Pour une critique de la méthode, voy. J. Van Ryn, « Le nouveau régime légal des sociétés coopératives — Quelques observations critiques au sujet de la loi du 20 juillet 1991 », *op. cit.*, n° 3, p. 25 et les références citées.

illimitée des associés sert de principal mécanisme de protection des tiers. En 1991, le législateur met donc fin au paradoxe<sup>906</sup> qui consistait à associer responsabilité limitée et large liberté contractuelle pour la société coopérative.

**255. Deux variantes de la coopérative.** À côté du régime « commun<sup>907</sup> », la loi du 20 juillet 1991 distinguait, sur la base du régime de responsabilité<sup>908</sup>, deux « variantes » parmi les sociétés coopératives<sup>909</sup>. Il y avait *la société coopérative à responsabilité illimitée et solidaire* (ou S.C.R.I.<sup>910</sup>) pour laquelle la loi ne prévoyait quasiment<sup>911</sup> aucune mesure de protection des créanciers, et *la société coopérative à responsabilité limitée* (ou S.C.R.L.<sup>912</sup>), dont

---

906. P. Nicaise, *Le nouveau droit des sociétés coopératives : la loi du 20 juillet 1991*, *op. cit.*, p. 18. La doctrine avait d'ailleurs plaidé en ce sens : voy. P. Van Ommeslaghe, « Les sociétés coopératives, les sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles et les sociétés de moyens », *op. cit.*, p. 331–346; M. Coipel, « Introduction à l'étude de la loi du 14 juillet 1987 », in H. Michel (dir.), *La SPRL unipersonnelle*, Bruylant, 1988, p. 3–89, spéc. p. 47.

907. La société coopérative demeure une société à capital variable au-delà d'un certain montant invariable (M. Coipel, *La loi du 20 juillet 1991 sur les sociétés coopératives*, Recyclage U.C.L., 22 octobre 1991, n° 3.1.), de la part fixe du capital (anciennement « minimum du fonds social »). Désormais, il convient de mentionner dans les statuts le montant de la part fixe du capital et le régime de responsabilité des associés. Les causes de nullité sont alignées sur le système prévu pour les S.A., S.P.R.L. et S.C.A. par la loi du 6 mars 1973 transposant la Première directive européenne de modernisation du droit des sociétés. Pour déterminer le régime légal entourant la S.C.R.I., notons toutefois qu'il fallait reprendre les règles du socle commun et en retrancher la plupart des exigences qui étaient applicables à toutes les sociétés coopératives (limitation du bénéfice distribuable, publicité des comptes annuels, rapport de gestion, etc.) (voy. M. Coipel, « La réforme de la société coopérative », *op. cit.*, p. 30).

908. Le régime de responsabilité choisi vaut pour l'ensemble des associés. Les anciennes formules intermédiaires (une responsabilité illimitée mais non solidaire ou encore une responsabilité illimitée mais à concurrence d'un certain montant) ne sont plus permises (voy. M. Coipel, « La réforme de la société coopérative », *op. cit.*, p. 21).

909. Voy. *Doc. parl.*, Sénat, 1990–1991, n° 1374/8; *Doc. parl.*, Chambre, 1990–1991, n° 1695/9.

910. L'acronyme officiel était s.c.r.i.s.

911. Seules deux exigences spécifiques avaient été formulées à destination des S.C.R.I. : la signature des documents sur la base desquels s'effectue l'inscription dans le registre des associés n'engage son auteur que si elle est précédée de la mention manuscrite « bon pour engagement illimité et solidaire » afin que l'auteur prenne conscience de la portée de son engagement ; si cette mention fait défaut, la personne ne prend aucun engagement et n'est pas un associé de la S.C.R.I. (première exigence) ; l'obligation de déposer semestriellement la liste alphabétique des membres au greffe du tribunal de commerce (deuxième exigence). Voy. M. Coipel, « La réforme de la société coopérative », *op. cit.*, p. 28 et P. Nicaise, *Le nouveau droit des sociétés coopératives : la loi du 20 juillet 1991*, *op. cit.*, p. 60.

912. L'acronyme officiel était S.C.

l'encadrement légal était proche<sup>913</sup> de celui des autres sociétés à responsabilité limitée que sont la S.A. et la S.P.R.L.<sup>914</sup>.

### B. *La consécration maladroite des principes coopératifs*

**256. Une philosophie coopérative pas totalement consacrée.** Vue à travers le prisme des principes coopératifs, la réforme de 1991 a contribué à une banalisation du cadre légal de la société coopérative. Cette réforme dessine les traits d'une société à capital variable<sup>915</sup>, plutôt que ceux d'une société coopérative, tout en laissant la liberté aux rédacteurs des statuts d'assurer ou non la consécration des principes coopératifs. Certes, dans le silence des statuts, c'était désormais à l'assemblée générale de décider de l'affectation des bénéfices et des pertes<sup>916</sup>, ce qui apparaissait aux yeux de certains comme une amélioration certaine<sup>917</sup> vu la règle supplétive préexistante prévoyant une répartition pour une moitié à raison de la mise et par tête pour l'autre moitié. Toutefois, une autre règle supplétive précise que c'est désormais *chaque part* — et non plus *chaque homme* — qui donne droit à une voix<sup>918</sup>.

---

913. Dans le but d'assurer une protection des tiers, la loi fixait trois exigences quant à la part fixe du capital d'une S.C.R.L. : un chiffre-seuil du capital intangible de 750 000 BEF; 250 000 BEF parmi ce montant doivent être intégralement souscrits et libérés et, enfin, la part fixe doit être d'un montant suffisant (pour l'établir, un plan financier est prévu). Même après l'insertion de ces modifications, le statut juridique de la S.C.R.L. est toujours caractérisé par une grande souplesse et une liberté statutaire non négligeable par comparaison avec la S.A. et la S.P.R.L. (voy. sur ce point M. Coipel, « La réforme de la société coopérative », *op. cit.*, p. 37–38).

914. Dans le cadre d'un processus amorcé dès la moitié des années 1980, le législateur poursuit son œuvre de transposition de règles issues du régime applicable aux S.A. et S.P.R.L. ; ces règles concernent la constitution, des exigences quant au capital et des exigences quant aux apports, la responsabilité des fondateurs et des gérants, le contrôle de la situation financière et des comptes annuels ainsi que des mesures prises dans l'intérêt des tiers. Ce mouvement d'alignement sera d'ailleurs poursuivi en 1993 (loi du 29 juin 1993 modifiant, en ce qui concerne les fusions et les scissions de sociétés, les lois sur les sociétés commerciales coordonnées le 30 novembre 1935, *M.B.*, 21 juillet 1993), puis en 1995 (loi du 13 avril 1995 modifiant les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935, *M.B.*, 17 juin 1995).

915. Voy. sur ce point M. Coipel, « La réforme de la société coopérative », *op. cit.*, p. 39.

916. *Ibid.*, p. 26.

917. Voy. notamment J. Van Ryn, « Le nouveau régime légal des sociétés coopératives — Quelques observations critiques au sujet de la loi du 20 juillet 1991 », *op. cit.*, n° 6, p. 26 et n° 13, p. 27.

918. Cf. art. 146, 4°, L.C.S.C. Voy. J. Van Ryn, « Le nouveau régime légal des sociétés coopératives — Quelques observations critiques au sujet de la loi du 20 juillet 1991 », *op. cit.*, n° 6, p. 27.

L'on peut encore noter que la règle d'incessibilité aux tiers a été supprimée de la loi<sup>919</sup>.

**257. Introduction de la coopérative de participation.** Outre les deux variantes selon le système de responsabilité choisi, l'on aménageait la possibilité pour chacune d'elles d'être reconnue en tant que « coopérative de participation », si bien que quatre figures<sup>920</sup> pouvaient finalement être distinguées.

Ce faisant, le législateur a traduit assez maladroitement les principes coopératifs avec la variante de la « coopérative de participation ». Le législateur a en effet créé cette variante<sup>921</sup> pour renforcer l'intensité du lien coopératif entre les membres coopérateurs<sup>922</sup>. Pour être dite « de participation », la société coopérative devait adopter statutairement deux règles, le vote par tête (traduisant l'« égalité ») et la répartition des bénéfices pour moitié par tête (pour caractériser la « fraternité »)<sup>923</sup>. Épinglons déjà le fait que l'autre moitié des bénéfices devait être répartie par parts, ce qui n'était pas vraiment conforme à l'esprit coopératif.

Alors que la variante des coopératives de participation était, comme en témoignent les travaux préparatoires, réservée aux sociétés coopératives agréées<sup>924</sup>, en pratique, peu de coopératives agréées pouvaient adopter la variante « de participation ». En effet, 90 % des sociétés agréées substituaient au principe « un homme, une voix » une clause statutaire limitant le droit de vote d'un associé à 10 % maximum de l'ensemble des voix attachées aux parts représentées alors que la règle de l'égalité caractérisait de manière impérative la coopérative de participation<sup>925</sup>.

919. Certes, la règle d'incessibilité avait déjà été adoucie par la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass., 5 décembre 1961, *Pas.*, 1962, I, p. 436, *R.P.S.*, 1964, p. 24 : « Ce principe impératif ne s'oppose pas à ce qu'un associé cède sa part à un tiers, pourvu qu'il remplisse les formalités prescrites pour sa retraite et que le tiers ait été préalablement ou soit simultanément agréé comme associé par la société »). La loi de 1991 est toutefois allée plus loin : elle prévoyait que les parts pouvaient être cédées à des tiers nominalement désignés dans les statuts ou faisant partie de catégories déterminées dans les statuts (voy. M. Coipel, « La réforme de la société coopérative », *op. cit.*, p. 24).

920. Des règles étaient prévues pour évoluer d'une figure vers une autre (M. Coipel, « La réforme de la société coopérative », *op. cit.*, p. 22).

921. Notons que le projet initial entendait en faire une forme à part entière de société coopérative. Voy. *Doc. parl.*, Sénat, 1990–1991, n° 1374–1, p. 64.

922. *Doc. parl.*, Sénat, 1990–1991, n° 1374–1, p. 64.

923. Voy. notamment : H. Du Faux, « Sociétés coopératives », *op. cit.*, n° 12.

924. Rapports Arts, *Doc. parl.*, Sénat, 1990–1991, n° 1374–8, p. 4.

925. Voy. M. Coipel, « La réforme de la société coopérative », *op. cit.*, p. 43–44. Alors que le C.N.C. ne voyait pas d'un très bon œil la réforme de 1991, vu l'exigence d'un capital minimum de 750 000 BEF pour les S.C.R.L. qui aurait pu décourager de petits projets d'entreprises, le régime de la coopérative de participation à responsabilité limitée

Selon Van Ryn, les sociétés coopératives n'avaient pas d'intérêt — hormis une réduction de la part fixe du capital pour les S.C.R.L. (la loi prévoyait un montant minimal de la part fixe du capital réduit à 250 000 BEF au lieu de 750 000 BEF<sup>926</sup>) — à adopter la variante de « coopérative de participation ». Si elles ne le faisaient pas, elles pouvaient d'ailleurs régler à leur gré l'affectation des bénéfices sociaux et en revenir à l'un des principes au cœur de la coopération<sup>927</sup>.

**258. Suppression de la coopérative de participation en 1995.** Par une loi du 13 avril 1995<sup>928</sup>, le législateur a supprimé la variante des coopératives de participation<sup>929</sup> et, à cette occasion, celui-ci a omis de réintroduire les règles d'égalité et de fraternité comme modèle supplétif. C'est ainsi que le droit belge s'est, par inadvertance, éloigné encore un peu plus des principes coopératifs<sup>930</sup>. Il reste toutefois toujours possible d'adopter ces règles dans les statuts et il n'est pas certain que la règle de la répartition des bénéfices pour moitié en raison de la mise — *proposée* antérieurement à la réforme de 1991 pour toute société coopérative et *imposée* pour la coopérative de participation — révélait de la manière la plus adéquate qui soit l'esprit coopératif.

**259. Consécration de la société à finalité sociale, parallèlement à la disparition de la coopérative de participation.** La coopérative de participation

---

apparaissait *a priori* séduisant, vu le montant réduit du capital fixe. Voy. sur ce point M. Coipel, « La réforme de la société coopérative », *op. cit.*, p. 20. Portant un regard critique sur la réforme, M. Du Faux soulignait aussi que « cette loi fait payer un tribut, qui pourra être souvent trop lourd aux personnes de condition modeste, qui souhaiteront constituer à l'avenir une vraie coopérative à responsabilité limitée [...] de ce point de vue la réforme se concilie mal avec la *ratio legis* de la loi du 18 mai 1873 » (H. Du Faux, « Aperçu des dispositions légales régissant la société coopérative après l'entrée en vigueur des dispositions la concernant dans la loi du 20 juillet 1991 », *Rev. Not.*, 1992, p. 80–97, spéc. p. 97). En 1873, le législateur belge entendait bel et bien poursuivre un objectif social en encourageant « un mouvement porteur de progrès et d'idéal pour les plus démunis » (M. Coipel, « Introduction au droit des sociétés et autres groupements », in *Droit des sociétés commerciales*, 2<sup>e</sup> éd., Liège, Kluwer, 2002, p. 10–85, spéc. n° 780, p. 80).

926. Cette mesure est justifiée par le souci de « respecter l'économie du projet quant au rôle des sociétés coopératives de participation en limitant le montant des engagements des différents associés à un montant raisonnable, proportionnel aux activités généralement exercées par ces sociétés » (Rapports Arts, *Doc. parl.*, Sénat, 1990–1991, n° 1374–8, p. 34).

927. J. Van Ryn, « Le nouveau régime légal des sociétés coopératives — Quelques observations critiques au sujet de la loi du 20 juillet 1991 », *op. cit.*, n° 13, p. 27.

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

929. La disparition de ces coopératives a pris effet à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1996. À partir cette date, l'on a distingué deux — et non plus quatre — variantes de sociétés coopératives : la S.C.R.L. et la S.C.R.I.

930. M. Coipel, « Les avatars de la coopérative en droit belge », *op. cit.*, p. 142. En effet, avant la réforme de 1991, les règles relatives au vote (un homme, une voix) et à la répartition des bénéfices (pour moitié « par tête ») s'imposaient dans le silence des statuts.



a cédé la place à la société à finalité sociale<sup>931</sup>. En 1995, compte tenu de leur faible popularité et de leur redondance avec la variante de la société à finalité sociale<sup>932</sup> que le législateur introduit à ce moment, les coopératives de participation sont supprimées. Les sociétés coopératives de participation existantes disposaient d'une période transitoire de deux ans pour supprimer leur dénomination particulière de leurs statuts et autres documents sociaux et, si elles se greffaient sur une S.C.R.L., pour augmenter la part fixe de leur capital social (sauf en cas d'adoption de la variante à finalité sociale)<sup>933</sup>.

**260. Rassemblement des diverses dispositions en matière de sociétés dans le Code des sociétés.** Alors que le régime juridique des sociétés commerciales était jusque-là partagé entre le Code civil et les lois coordonnées sur les sociétés commerciales<sup>934</sup>, une loi du 7 mai 1999 a instauré un Code belge des sociétés<sup>935</sup>. Cette œuvre de codification a permis de regrouper l'ensemble des dispositions relatives aux sociétés, tant à forme civile qu'à forme commerciale, dans un seul instrument<sup>936</sup>.

#### IV. *La modernisation de l'agrément des sociétés coopératives*

**261. Origine : un avis du CNC.** En 2006, le CNC a remis un avis appelant à une modernisation de la législation qui lui était relative de même qu'à une simplification administrative pour les sociétés coopératives agréées<sup>937</sup>.

931. Voy. H.-P. Lemaître, « Sociétés coopératives et sociétés à finalité sociale », *op. cit.*, n° 5, p. 294.

932. Voy. B. Demonty et O. Caprasse, *op. cit.*, n° 8, p. 18.

933. Voy. notamment : H.-P. Lemaître, « Sociétés coopératives et sociétés à finalité sociale », *op. cit.*, n° 7, p. 294.

934. Voy. *supra*, n° 238. Dès l'entrée en vigueur de arrêté royal du 30 novembre 1935 et jusqu'à l'adoption du Code des sociétés, les sociétés commerciales ne seront plus régies par le titre IX du Code de commerce mais par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales de 1935.

935. *M.B.*, 6 août 1999.

936. Sur le processus de codification, voy. notamment A. Benoit-Moury, « Une nouvelle codification du droit des sociétés : pourquoi et comment ? », *Le Code des sociétés et son arrêté d'exécution*, rapport rédigé pour la journée d'études organisée par la Commission Droit et Vie des Affaires de l'Université de Liège le 7 mars 2001, p. 251-275; H. Braeckmans, G. Horsmans, J.-M. Nelissen Grade, « Finalités et perspectives », in Centre belge de droit des sociétés (éd.), *La modernisation du droit des sociétés / De modernisering van het vennootschapsrecht*, *op. cit.*, p. 7-13, spéc. p. 9.

937. Voy. à ce sujet : M. Vanhove, *op. cit.*, spéc. p. 58. Ce rapport reprend des recommandations plus anciennes. En effet, le CNC faisait déjà état de ces points d'attention — mise à jour de la procédure d'agrément et de la réglementation sur la composition et le fonctionnement du CNC — dans une brochure éditée en 2003 dont le titre était « L'entrepreneuriat coopératif — un mouvement socio-économique important et... toujours actuel ». Voy. J. Beddegenoots, *op. cit.*, p. 48-49.



L'appel a été entendu puisqu'une réforme articulée autour de ces deux axes a été mise en œuvre ces dernières années, en 2013–2014<sup>938</sup> pour la modernisation du CNC et en 2016<sup>939</sup> pour la modernisation de l'agrément des sociétés coopératives.

**262. Modifications apportées à la procédure d'agrément.** La modernisation de l'agrément a substitué un agrément à durée indéterminée<sup>940</sup> à un agrément accordé pour quatre années. Dans ces conditions, il n'est pas question pour autant de donner un blanc-seing à une société coopérative indéfiniment. Un contrôle régulier doit être assuré par les agents du SPF Économie<sup>941</sup>. Ces agents peuvent, si c'est jugé nécessaire pour les besoins du contrôle, demander le « rapport spécial » ou la production d'informations complémentaires. Les administrateurs doivent établir annuellement un « rapport spécial » sur la manière dont la société a veillé à réaliser les conditions d'agrément<sup>942</sup>. Il est désormais prévu expressément que l'agrément ne peut pas être accordé à une société qui ne respecte pas, dans ses statuts ou par son fonctionnement, les dispositions du droit des sociétés<sup>943</sup>.

**263. Modifications apportées à la procédure d'agrément (suite).** La réforme de 2016 a entrepris une modernisation des critères d'agrément. Comme par le passé, le fonctionnement et les statuts de la société coopérative doivent respecter différents principes.

L'adhésion dans une société coopérative est volontaire (premier principe). La société coopérative est par nature ouverte à chaque personne désireuse d'y adhérer. Ce principe ne signifie cependant pas que toute personne

---

938. Loi du 12 juillet 2013 modifiant la loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la Coopération, *M.B.*, 24 juillet 2013. Un arrêté royal du 24 avril 2014 achève l'œuvre de réforme et permet sa mise en œuvre concrète (arrêté royal du 24 avril 2014 déterminant la composition et le fonctionnement du Conseil national de la Coopération, *M.B.*, 11 juin 2014). Un arrêté royal du 4 mai 2016 consacre pour le reste cet aspect de la réforme (arrêté royal du 4 mai 2016 modifiant l'arrêté royal du 8 janvier 1962 fixant les conditions d'agrément des groupements nationaux de sociétés coopératives et des sociétés coopératives, *M.B.*, 17 mai 2016).

939. Loi du 12 juillet 2013 modifiant la loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la Coopération, *M.B.*, 24 juillet 2013.

940. Art. 5, modifié, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962.

941. Art. 6, modifié, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962.

942. En particulier celle relative à l'avantage économique — sauf pour la société coopérative à finalité sociale — et celle relative à l'information et la formation des membres. Pour les sociétés devant établir un rapport de gestion conformément aux articles 95 et 96 du Code des sociétés, le « rapport spécial » devra y être intégré (voy. art. 1<sup>er</sup>, § 7, modifié, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962).

943. Art. 5, al. 3, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962. Si la société doit établir un rapport de gestion (conformément aux articles 95 et 96 du Code des sociétés) le « rapport spécial » y est joint. Dans le cas contraire, ce rapport est conservé au siège social de la société.

souhaitant rejoindre la société ait le droit d'être admise. Les membres de la société décident avec quelles personnes ils souhaitent collaborer et ils peuvent désigner des catégories de personnes qui pourront devenir associées de la société. En effet, les membres de la société peuvent avoir un intérêt légitime à n'accepter que des nouveaux adhérents qui remplissent certaines conditions d'adhésion définies objectivement dans les statuts (tels que la résidence, la profession, la qualité, etc.). La société ne peut refuser l'affiliation d'associés ou prononcer leur exclusion que si les intéressés ne remplissent pas ou cessent de remplir les conditions générales d'admission prévues dans les statuts ou s'ils commettent des actes contraires aux intérêts de la société. La société communique les raisons objectives de ce refus d'affiliation ou de cette exclusion à l'intéressé qui en fait la demande.

Sous réserve du droit de vote aux assemblées générales, les parts sociales, même si elles sont de valeur différente, confèrent, par catégories de valeurs, les mêmes droits et obligations (deuxième principe). Une société coopérative agréée peut créer plusieurs catégories de parts sociales qui engendrent, par catégorie, des droits et des obligations différents pour les associés qui les possèdent. Par exemple, une société qui crée deux catégories de parts, les parts A et les parts B, peut lier à ces catégories des droits et des obligations différents. Elle peut établir une différence notamment en matière de dividendes (par exemple, elle pourrait conférer un rendement annuel de 6 % net pour la catégorie A et de 4 % net pour la catégorie B), de possibilité de recevoir une ristourne, de droit de pouvoir présenter des candidats-administrateurs, de versement d'une contribution forfaitaire, de quorum de voix ou encore en matière de remboursement des parts. Toutefois, les conditions d'agrément s'appliquent à tous les types de parts. Ainsi, il n'est pas possible qu'une catégorie de parts donne droit à un dividende supérieur à 6 % net.

Le vote des associés à l'assemblée générale est démocratique et donc tous les associés ont une voix égale en toutes matières aux assemblées générales, quel que soit le nombre de parts dont ils disposent<sup>944</sup> (troisième principe). Les statuts peuvent déroger à cette disposition pour autant qu'aucun associé ne puisse prendre part au vote, à titre personnel ou comme mandataire, pour un nombre de voix qui dépasse 10 % des voix attachées aux parts présentes et représentées<sup>945</sup>. Vu que, par défaut, dans une société coopérative « chaque

---

944. Art. 1<sup>er</sup>, § 1, 3<sup>o</sup>, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962.

945. Si cette limitation au dixième des voix attachées aux parts présentes et représentées est respectée, les systèmes suivants sont valables : chaque associé dispose d'une seule voix ; chaque part donne droit à une seule voix ; une seule voix par série de parts (par exemple, une voix par 5 ou 10 parts) ; une seule voix par associé et une seule voix par série de parts ; chaque part donne droit à une série de voix, octroyées en fonction de la valeur nominale de la part (par exemple, une part avec valeur nominale de 100 euros donne droit à une seule voix ; une part d'une autre catégorie avec valeur nominale de 200 euros donne droit à deux voix, etc.).

part donne droit à une voix<sup>946</sup> », sauf à considérer le cas dans lequel chaque associé posséderait exactement le même nombre de parts, le système supplétif est incompatible avec le principe « un homme, une voix ». Pour pouvoir être agréée, les statuts d'une société coopérative doivent donc nécessairement prévoir un système *ad hoc*, qui peut certes traduire l'idée selon laquelle « chaque part donne droit à une voix », mais « pour autant que la limitation d'un dixième des voix attachées aux parts présentes ou représentées soit respectée<sup>947</sup> ». Par ailleurs, si la société compte plus de mille associés, le vote peut se faire « au second degré<sup>948</sup> ». Ce système a pour objectif de simplifier les votes au sein de l'assemblée générale par l'organisation d'un mécanisme de vote par représentation. Il se présente concrètement comme suit : dans un premier temps, les associés se réunissent par catégorie, par provinces ou par régions ou d'une autre manière et procèdent à un vote (*vote au premier degré*) pour désigner leurs représentants. Ces représentants, dans un deuxième temps, participeront aux votes au sein de l'assemblée générale de la société (*vote au second degré*).

Les commissaires et les administrateurs sont désignés par l'assemblée générale des associés (quatrième principe). Si le pouvoir décisionnel de nommer les administrateurs et les commissaires appartient à l'assemblée générale, l'on ne s'oppose pas à ce que des administrateurs statutaires puissent être nommés pour autant toutefois que les statuts en prévoient la possibilité et les modalités pour l'assemblée générale de les révoquer. Par ailleurs, si un ou plusieurs administrateurs ou commissaires peuvent être nommés par le conseil d'administration ou par une catégorie distincte d'associés, l'assemblée générale peut s'opposer à cette nomination<sup>949</sup>.

Le dividende distribué aux associés est modéré (cinquième principe). Le dividende octroyé aux associés sur les parts du capital social ne peut dépasser 6 % de la valeur nominale des parts sociales après retenue du précompte mobilier<sup>950</sup>. Le taux de 6 % porte sur le montant attribuable à chaque part sociale (et non sur le montant globalement distribuable)<sup>951</sup>. Par exemple, une part sociale qui a une valeur nominale de 300 euros pourrait rapporter

946. Art. 382, al. 1<sup>er</sup>, du C. Soc. : « Sauf disposition statutaire contraire, tous les associés peuvent voter dans l'assemblée générale et chaque part donne droit à une voix. »

947. <https://economie.fgov.be/fr/themes/entreprises/creer-une-entreprise/demarches-pour-creer-une/formes-de-societes/societes-cooperatives/agrement/conditions-dagrement-des>

948. Art. 1<sup>er</sup>, § 3, modifié, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962.

949. Art. 1<sup>er</sup>, § 4, modifié, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962.

950. Art. 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962.

951. <https://economie.fgov.be/fr/themes/entreprises/creer-une-entreprise/demarches-pour-creer-une/formes-de-societes/societes-cooperatives/agrement/conditions-dagrement-des>

au maximum 18 euros de dividendes par an. Aussi, ce plafond de 6 % n'inclut pas le précompte mobilier que la société coopérative doit retenir.

Le but principal de la société est de procurer à ses associés un avantage économique (de plus grands débouchés, un meilleur prix, des achats plus continus, un paiement plus rapide, etc.) ou social, dans la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés<sup>952</sup> (sixième principe). Concrètement, l'avantage économique ou social peut prendre différentes formes, dont celle d'une ristourne. La ristourne n'est plus une condition d'agrément distincte et autonome. Si cet avantage est une ristourne, celle-ci ne peut, comme précédemment, être attribuée qu'au *pro rata* des opérations que les associés ont traitées avec la société<sup>953</sup>. Il est fait exception à cette condition — selon laquelle le but principal de la société est de procurer aux associés un avantage économique ou social — pour les sociétés coopératives à finalité sociale qui remplissent, par ailleurs, les conditions des articles 661 à 664 du Code des sociétés ainsi que toutes les autres conditions d'agrément<sup>954</sup>. Le nouveau texte légal tient donc compte de l'incompatibilité de cette condition avec le statut de la société à finalité sociale. En effet, une société à finalité sociale n'est pas vouée à l'enrichissement de ses associés, ses statuts doivent notamment prévoir que ses associés ne recherchent qu'un bénéfice patrimonial limité, voire aucun bénéfice patrimonial. Aussi, elle ne peut avoir pour but principal de procurer aux associés un bénéfice patrimonial indirect<sup>955</sup>.

Le mandat des administrateurs et des associés chargés du contrôle est gratuit<sup>956</sup> (septième principe). Il est possible de déroger à cette règle, par exemple, pour un administrateur chargé de la gestion journalière, pour autant que sa rémunération ne consiste pas en une participation aux bénéfices de la société et qu'elle soit fixée par l'assemblée générale<sup>957</sup>.

---

952. Art. 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup>, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962.

953. Art. 1<sup>er</sup>, § 5, modifié, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962.

954. Art. 1<sup>er</sup>, § 8, modifié, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962.

955. Art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup>, du Code des sociétés (voy. *supra* n° 121 et *infra*, n° 424). Voy. *Doc. parl.*, Chambre, n° 53–2758/001, p. 6 : « En effet, les sociétés à finalité sociale se distinguent des sociétés coopératives agréées classiques, dans la mesure où il est interdit pour les associés des sociétés à finalité sociale de bénéficier d'avantages vis-à-vis de la société. Or, cette notion d'avantages aux membres est un des principes de l'agrément des sociétés coopératives. » En pratique, nonobstant l'incompatibilité, les sociétés coopératives à finalité sociale pouvaient être agréées pour autant que les autres conditions d'agrément soient respectées (voy. la Réponse à la question parlementaire n° 27 du 24 octobre 1995 posée par Mme Van de Castele, Chambre, 1995–1996, *Bulletin des Questions et des Réponses*, 8 janvier 1996 et CNC Newsletter n° 3, 3 juin 2008, disponible *via* le lien suivant : <http://newsletter-nrc-cnc.be/images/pdf/FR/03-Juin2008.pdf> [p. 2]).

956. Art. 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, 7<sup>o</sup>, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962.

957. Art. 1<sup>er</sup>, § 6, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962.

Une partie des ressources annuelles est consacrée à l'information et à la formation de ses membres, actuels et potentiels, ou du grand public (huitième principe). C'est une condition nouvelle qui est destinée à refléter le principe coopératif « éducation, formation et information » consacré par l'Alliance coopérative internationale<sup>958</sup>.

Sauf exception, la modernisation des critères consiste donc dans leur réécriture afin d'en améliorer la lisibilité. Il est également tenu compte du fait que les sociétés à finalité sociale sollicitent rarement l'agrément CNC alors que ces sociétés mettent en œuvre des principes coopératifs et, le plus souvent, prennent la forme de sociétés coopératives<sup>959</sup>. En vue de permettre la complémentarité légale de l'agrément et de la variante à finalité sociale, une dispense est prévue pour que les sociétés coopératives à finalité sociale puissent solliciter leur agrément.

## V. État des lieux de la consécration des principes coopératifs

**264. Les principes coopératifs : pas de caractère contraignant pour toutes les coopératives.** À travers le temps, l'on peut observer que le législateur a hésité à intégrer les principes coopératifs dans les textes légaux. Il a parfois repris certains de ces principes, tantôt de manière contraignante, tantôt de manière supplétive, mais souvent assez maladroitement. S'il était bien question en 1979 de créer un instrument juridique s'adaptant à la réalité coopérative et aménageant pour la société coopérative des règles d'organisation interne spécifiques et contraignantes<sup>960</sup>, il n'en demeure pas moins que le recours à la forme de la société coopérative ne garantit pas aujourd'hui le respect de l'ensemble des préceptes coopératifs.

Le principe de la « porte ouverte » (relatif à la variabilité du capital et au nombre de coopérateurs) est le seul principe consacré de manière impérative depuis 1873<sup>961</sup>.

Le principe « un homme, une voix » (contrôle démocratique) était proposé comme modèle supplétif jusqu'en 1991. Durant leur courte existence, seules les coopératives de participation devaient obligatoirement suivre cette règle. Depuis 1991 pour les autres coopératives, et depuis 1995 pour toutes les coopératives, c'est le principe « une part, une voix » qui prévaut dans le

958. <https://www.ica.coop/fr/coopératives/identite-cooperative>

959. C'est d'ailleurs cet argument qui motive la disparition de la variante à « finalité sociale » et sa substitution par un agrément disponible pour les sociétés coopératives uniquement (voy. *infra*, n° 546).

960. *Doc. parl.*, Chambre, 1979–1980, n° 387/1, p. 76.

961. Art. 350 du C. Soc. : « La société coopérative est celle qui se compose d'associés dont le nombre et les apports sont variables. »

silence des statuts<sup>962</sup>. Seules les sociétés coopératives agréées sont soumises à une limitation du pouvoir vital : le droit de vote d'un associé représente au maximum 10 % de l'ensemble des voix attachées aux parts représentées<sup>963</sup>.

Quant à la répartition des bénéfices entre les coopérateurs, en 1873, l'on prévoyait à titre supplétif une répartition du bénéfice pour moitié par parts égales entre les associés, l'autre moitié étant répartie à raison de la mise de chaque coopérateur. Ce modèle avait été rendu obligatoire pour les coopératives de participation en 1991. Depuis lors, c'est, dans le silence des statuts, à l'assemblée générale de décider de l'affectation des bénéfices et des pertes<sup>964</sup>. Condition d'agrément depuis 1962, l'octroi d'une ristourne n'est plus, depuis la réforme de 2016, une condition *sine qua non* pour être une société coopérative agréée. Dans l'éventualité où une ristourne est octroyée, comme précédemment celle-ci ne peut être attribuée qu'au *prorata* des opérations que les associés ont traitées avec la société<sup>965</sup>.

Le cadre légal de la société coopérative n'avait jamais prévu une limitation de la rémunération du capital investi. Une société coopérative agréée doit par contre respecter un plafond de rémunération du capital : le dividende octroyé aux associés sur les parts du capital social ne peut dépasser 6% de la valeur nominale des parts sociales après retenue du précompte mobilier<sup>966</sup>.

Dès 1873, le principe d'incessibilité aux tiers était, à l'instar du principe de la porte ouverte, un principe qui s'imposait nonobstant une clause contraire des statuts. C'est d'abord par la voie jurisprudentielle, puis par la voie législative que ce principe avait été assoupli. Les tiers peuvent

962. En vertu de l'article 382, al. 1<sup>er</sup>, du C. Soc., « sauf disposition statutaire contraire, tous les associés peuvent voter dans l'assemblée générale et *chaque part donne droit à une voix* ».

963. Art. 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, et § 3 de l'A.R. du 8 janvier 1962 : « Tous les associés ont une voix égale en toutes matières aux assemblées générales, quel que soit le nombre de parts dont ils disposent. [...] Les statuts peuvent déroger à la disposition du paragraphe 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, pour autant qu'aucun associé ne puisse prendre part au vote, à titre personnel ou comme mandataire, pour un nombre de voix qui dépasse dix pour cent des voix attachées aux parts présentes et représentées. Par ailleurs, si la société compte plus de mille associés, le vote peut se faire au second degré. »

964. Art. 384 du C. Soc. : « Sauf disposition statutaire contraire, l'assemblée générale décide de l'affectation des bénéfices et des pertes. » Aussi, l'article 355 du même Code requiert que l'acte constitutif mentionne la répartition des bénéfices et des pertes.

965. Art. 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup> et § 5 de l'A.R. du 8 janvier 1962 : « Le but principal de la société est de procurer aux associés un avantage économique ou social, dans la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés. [...] Si l'avantage visé au paragraphe 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup>, consiste en l'attribution d'une ristourne, celle-ci ne peut, le cas échéant, être attribuée qu'au *prorata* des opérations que les associés ont traitées avec la société. »

966. Art. 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, de l'A.R. du 8 janvier 1962 : « Le dividende octroyé aux associés sur les parts du capital social ne peut dépasser 6 pour cent de la valeur nominale des parts sociales après retenue du précompte mobilier. »

actuellement se voir transférer les parts d'une société coopérative soit s'ils sont nominalement désignés dans les statuts, soit s'ils font partie de catégories que les statuts déterminent et remplissent les conditions requises par la loi ou les statuts pour être associé<sup>967</sup>.

Le principe d'« impartageabilité » des réserves (et, celui, lié, du droit au remboursement des parts) est celui qui a suscité et qui suscite encore le plus de discussions. Sans revenir sur l'ensemble des controverses, quant au droit au remboursement en cas de démission, d'exclusion ou de retrait de parts, il nous semble qu'une grande liberté statutaire règne en la matière<sup>968</sup>. Celle-ci peut selon beaucoup mener à une suppression du droit au remboursement. Si remboursement il y a, il ne peut jamais avoir pour conséquence que l'actif net devienne inférieur à la part fixe du capital social dans une S.C.R.L.<sup>969</sup>.

## Sous-section 2. *La société coopérative agréée vue à travers le prisme des règles de référence*

### I. *L'organisation pouvait-elle ou peut-elle réaliser une activité économique continue ?*

**265. Extension progressive du domaine des activités ouvertes aux coopératives.** Au départ, c'est l'objet statutaire exclusivement qui déterminait la nature commerciale ou civile d'une société<sup>970</sup>. Le choix entre l'un ou l'autre corps de normes n'était pas libre : en principe, les sociétés civiles devaient avoir une nature civile (un objet civil), tandis que les différentes formes de sociétés commerciales (association momentanée, association en participation, société en nom collectif, société en commandite simple, société coopérative, société anonyme et société en commandite par actions) n'étaient, en principe, disponibles que pour les sociétés de nature commerciale (à objet commercial). En incluant la société coopérative parmi les sociétés commerciales, le législateur avait imposé, à une époque, le caractère commercial de son objet social<sup>971</sup>. Une société coopérative devait avoir pour objet, c'est-à-dire pour activité, la réalisation d'« actes de commerce ». Or, le droit commun ne conférait alors pas un caractère commercial à toutes les activités

967. En vertu de l'article 364 du C. Soc.

968. Art. 374 du C. Soc. : « Tout associé démissionnaire, exclu ou qui a retiré une partie de ses parts, a droit à recevoir la valeur de ses parts telle qu'elle résultera du bilan de l'année sociale pendant laquelle ces faits ont eu lieu. »

969. Voy. art. 427 du C. Soc. : « Le droit des associés au remboursement de leur part n'existe que dans la mesure où ce remboursement n'a pas pour conséquence que l'actif net, tel que déterminé par l'article 429, deviendrait inférieur à la part fixe du capital social. »

970. Voy. J. T'Kint et M. Godin, *op. cit.*, n° 82, p. 33 et n° 86, p. 35.

971. T. Delahaye, *op. cit.*, n° 27, p. 27.



économiques, mais uniquement aux activités entrant dans l'énumération des actes de commerce par les articles 2 et 3 du Code de commerce<sup>972</sup>. Dans les *limites* des actes de commerce, la société coopérative pouvait initialement choisir *librement* son objet social<sup>973</sup>.

Dans un second temps, par le biais d'une loi du 14 juin 1926, l'on a permis aux sociétés dont l'objet est civil de prendre les traits d'une société à forme commerciale; cette possibilité n'existait auparavant que pour les sociétés minières<sup>974</sup> et, depuis 1924, pour les sociétés immobilières<sup>975</sup>. La distinction entre objet civil et objet commercial demeure depuis sans effet sur l'existence juridique de la coopérative<sup>976</sup>. Toute activité, commerciale ou non, peut ainsi constituer l'objet d'une société coopérative, pourvu qu'elle soit licite<sup>977</sup> : le groupement qui s'intitule coopérative, alors que son activité sociale est purement civile, est certainement valable, dès lors qu'il respecte les règles de constitution et de fonctionnement de la coopérative<sup>978</sup>.

Actuellement, il faut retenir qu'une société coopérative est, à l'instar de toute société, constituée pour exercer une ou plusieurs activités déterminées<sup>979</sup>. Elle peut donc mener une activité économique sans limitation.

## II. Quelles sont les règles qui caractéris(ai)ent le but poursuivi ?

**266. La finalité coopérative contraignante pour les seules coopératives agréées.** La société coopérative est une société commerciale. La société

972. En d'autres termes, les sociétés commerciales sont définies par référence aux entreprises « commerciales », c'est-à-dire aux seules entreprises économiques auxquelles la loi reconnaît un caractère commercial (voy. *Doc. parl.*, Chambre, 1979–1980, n° 387/1, p. 5).

973. Voy. J. T'Kint et M. Godin, *op. cit.*, n° 84, p. 34 et les références citées.

974. En vertu de l'article 136 de la loi de mai 1873, les sociétés ayant pour objet l'exploitation des mines, objet civil sur la base du Code de commerce, pouvaient adopter une forme commerciale. Voy. T. Tilquin et V. Simonart, *op. cit.*, note subpaginale (47), p. 22 et note subpaginale (115), p. 33.

975. En vertu de l'article 6 de la loi révisant et complétant les dispositions du Code civil relatives à la copropriété du 8 juillet 1924, *M.B.*, 13 juillet 1924. À ce sujet, voy. T. Tilquin et V. Simonart, *op. cit.*, n° 32, p. 33.

976. L. Fredericq, *Traité de droit commercial Belge*, t. V, Gand, Fecheyr, 1950, n° 675, p. 958. La distinction entre objet social civil et objet social commercial a par contre un impact déterminant à d'autres égards car, comme l'observait Mme Benoit-Moury, « l'objet attribue la qualité de commerçant » (A. Benoit-Moury, « De quelques modifications fondamentales apportées au droit des sociétés », in H. Braeckmans et E. Wymeersch [éd.], *Het Gewijzigde vennootschapsrecht 1995*, Anvers, Maklu, 1996, p. 3–34, spéc., n° 27, p. 16). Sur cette question, voy. *infra*, n° 420.

977. J. Van Ryn, *Principes de droit commercial*, t. II, 1<sup>re</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 1957, n° 970, p. 59.

978. Gand, 5 décembre 1935, *R.P.S.*, 1936, n° 3586, p. 357–359.

979. Art. 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, du C. Soc.



coopérative est avant tout une *société* et cela implique en principe la poursuite d'un but de lucre sociétaire, c'est-à-dire la volonté d'un partage d'un avantage *direct* ou *indirect* de nature patrimoniale entre associés<sup>980</sup>.

Selon certains, l'on ne devait pas déduire du libellé de l'article 1832 du Code civil, et spécifiquement de la condition dite du « partage de bénéfice », que l'objectif lucratif était exclusivement égoïste. Selon ces auteurs, « l'article 1832 exprim[ait] le *quod plerumque fit* et non un élément essentiel du contrat de société<sup>981</sup> » : en effet, si nécessairement l'associé devait faire un apport en vue de réaliser un bénéfice, rien ne s'opposait à ce qu'il attribue ce bénéfice à une œuvre de bienfaisance et rien ne s'opposait non plus à ce qu'il assigne cette affectation dès son entrée dans la société. L'affectation désintéressée du bénéfice n'aurait pas pu enlever à l'activité qui l'a généré son caractère lucratif<sup>982</sup>.

Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 13 avril 1995, l'on ménage le cas de la société à finalité sociale<sup>983</sup>, pour lequel 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<sup>984</sup>.

Le caractère social du groupement coopératif ressort de ses éléments constitutifs (l'incessibilité des parts aux tiers ; le principe de la porte ouverte ; le suffrage universel)<sup>985</sup>. Toutefois, comme ceci a déjà été précisé, le cadre législatif était à l'origine et est resté libéral. Les principes coopératifs sont consacrés de manière contraignante pour les seules sociétés coopératives agréées.

### III. *Quelles sont les règles qui entour(ai)ent la question de l'affectation du surplus ?*

#### A. *Affectation directe*

**267. Diversité des situations.** À l'origine, dans le silence des statuts, il était prévu que les bénéfices et les pertes se partagent chaque année, par moitié par parts égales entre les associés, et par moitié à raison de leur mise<sup>986</sup>. Comme le relevait Resteau, cette disposition dérogeait au droit commun : l'article 1853 du Code civil prévoyait, à titre supplétif, que la part de chacun dans les bénéfices ou dans les pertes était déterminée en proportion de sa

980. Art. 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, du C. Soc.

981. Voy. J. T'Kint et M. Godin, *op. cit.*, n° 93, p. 37.

982. *Ibid.*, p. 38.

983. Voy. *infra*, n° 419.

984. Art. 1<sup>er</sup>, al. 3, du C. Soc.

985. Voy. J. T'Kint et M. Godin, *op. cit.*, p. 20-22.

986. Art. 89, 5° de la loi du 18 mai 1873.

mise dans le fonds de la société<sup>987</sup>. Le législateur avait ainsi voulu « éloigner les capitalistes de la coopérative<sup>988</sup> ». Toutefois, ce principe ne s'imposait que dans le silence des statuts.

Par la suite et comme c'est toujours le cas aujourd'hui, c'est l'assemblée générale qui décide, sauf disposition statutaire contraire, de l'affectation des bénéfices et des pertes de la société coopérative<sup>989</sup>. Si des clauses léonines, en vertu desquelles un associé recevrait la totalité des bénéfices ou *a contrario* s'affranchirait de toute participation aux pertes, figurent dans une convention, la société est considérée comme nulle<sup>990</sup>; dans le cas où il s'agit d'une S.C.R.L., ce sont les clauses litigieuses qui sont réputées non écrites<sup>991</sup>.

Les sociétés coopératives, pour être agréées, doivent se conformer à certaines contraintes en termes d'affectation du surplus. En effet, et pour rappel, le dividende octroyé aux associés sur les parts du capital social ne peut pas dépasser 6 % de la valeur nominale des parts sociales après retenue du précompte mobilier<sup>992</sup>.

## B. *Affectation indirecte*

**268. Controverses doctrinales et position législative.** Selon le texte de la loi de 1873, en cas de démission ou exclusion, l'associé démissionnaire ou exclu avait droit à recevoir sa part<sup>993</sup>. Ce texte posait question à l'aune de la préoccupation de l'« impartageabilité » des réserves, défendue par les pionniers du mouvement coopératif : si les associés s'en vont et emportent avec eux une partie des réserves, comment pouvait-on assurer la pérennité de l'œuvre ? Dans différentes décisions de justice, avait été consacrée la règle selon laquelle un membre sortant ne pouvait prétendre à sa part dans les réserves de la société puisque, « par sa nature même, le fonds de réserve est destiné à garantir l'avoir social contre les vicissitudes de toute nature qui pourraient l'entamer ; [...] un associé ne saurait prétendre à aucune part dans ce fonds<sup>994</sup> ». En doctrine, Resteau avait soutenu que les associés, soucieux de protéger la société coopérative contre les aléas de la vie sociale par la constitution d'un fonds de réserve, devaient avoir renoncé à réclamer

987. C. Resteau, *op. cit.*, n° 106, p. 107.

988. L. Fredericq, *op. cit.*, n° 687, p. 968.

989. Voy. l'art. 384 du C. Soc (l'ancien article 146, 5°, L.C.S.C.).

990. Art. 32 C. Soc.

991. Art. 404 C. Soc.

992. Art. 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, 5°, de l'A.R. du 8 janvier 1962.

993. Art. 96 de la loi du 18 mai 1873.

994. Voy. Comm. Alost, 28 mars 1901, *R.P.S.*, 1901, n° 1259, p. 245. Voy. aussi Civ. Charleroi, 17 juillet 1905, *R.P.S.*, 1906, n° 1673, p. 63 et Civ. Dinant, 13 juillet 1932, *Rev. Not.*, 1932, p. 704.

leur part de ce fonds, mais il conseillait une rédaction claire des statuts à cet égard<sup>995</sup>. La majorité des auteurs s'accordait sur une possible modalisation par le biais des statuts, qui pouvait notamment se traduire, à l'extrême, par une exclusion pure et simple de tout droit sur les réserves<sup>996</sup>. La position soutenue par d'autres selon laquelle l'absence de droit à une part des réserves serait la règle dans le silence des statuts apparaissait plus discutable<sup>997</sup>.

Depuis la réforme de 1991, il est désormais prévu que tout associé démissionnaire, exclu ou qui a retiré une partie de ses parts, a droit à recevoir la valeur de ses parts telle qu'elle résultera du bilan de l'année sociale pendant laquelle ces faits ont eu lieu<sup>998</sup>. Cette règle s'applique également en cas de décès, faillite, déconfiture ou encore d'interdiction d'un associé<sup>999</sup>. L'interprétation à donner à cette disposition demeure controversée. Tantôt, celle-ci serait supplétive<sup>1000</sup> en manière telle qu'un remboursement pourrait être exclu; tantôt elle serait impérative<sup>1001</sup> et donc un remboursement

995. C. Resteau, *op. cit.*, n° 222, p. 212.

996. Voy. M. De Wolf, « Les grands traits du régime juridique des sociétés coopératives », *Non-marchand*, n° 2005/2, Bruxelles, De Boeck, p. 32–33; M. Coipel, « Les avatars de la coopérative en droit belge », *op. cit.*, p. 132; J. T'Kint et M. Godin, *op. cit.*, nos 413–418, p. 143–144. En sens contraire, certains estimaient que cette disposition relevait de l'ordre public de sorte qu'il ne pouvait être question d'y déroger (L. Fredericq, *op. cit.*, n° 698 p. 983; Gand, 3 mai 1935, *R.P.S.*, 1935, p. 314; Comm. Liège, 19 février 1938, *R.P.S.*, 1940–1946, p. 22).

997. Voy. la critique formulée par M. Coipel à l'encontre de MM. T'Kint et Godin : M. Coipel, « Les avatars de la coopérative en droit belge », *op. cit.*, p. 132 faisant référence à J. T'Kint et M. Godin, *op. cit.*, nos 413–418, p. 143–144.

998. Art. 374 du C. Soc. (ou l'ancien art. 153 L.C.S.C.). La règle de l'évaluation dépendant du bilan de l'année sociale pendant laquelle ces faits ont eu lieu s'explique par la volonté d'éviter « que la valeur de la part ne soit calculée en fonction de la situation antérieure lorsque les affaires de la société périclitent postérieurement à l'adoption d'un bilan favorable, susceptible d'inciter les coopérateurs à se retirer » (P. Van Ommeslaghe, « Les sociétés coopératives, les sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles et les sociétés de moyens », *op. cit.*, p. 329). Au contraire, « ce système implique que l'associé qui est exclu ou démissionne en cours d'exercice social assume le risque social jusqu'à la fin dudit exercice » (O. Caprasse et R. Aydogdu, « L'exclusion et le retrait non judiciaires dans les sociétés à responsabilité limitée », *D.A.O.R.*, 2007, liv. 83, p. 277–310, spéc. n° 31).

999. Art. 375 du C. Soc.

1000. Comm. Ostende, 15 décembre 1955, *R.P.S.*, 1958, p. 32; Gand, 25 janvier 1984, *R.P.S.*, 1984, p. 278; Comm. Bruxelles, 9 décembre 1999, *T.R.V.*, n° 1999/8, p. 589; Liège, 23 mars 2000, *R.D.C.*, 2001, p. 733, *J.L.M.B.*, 2001, p. 816; Liège, 30 octobre 2014, *T.R.V.*, n° 2015/7, p. 686. En ce sens, voy. A.-P. André-Dumont, « Commentaire de l'article 374 du C. Soc. », (mise à jour au 30 avril 2005), in *Commentaire systématique du Code des sociétés*, Waterloo, Kluwer; A. et K. Van Hulle, *De coöperatieve vennootschap*, Anvers, Kluwer, 1996, n° 185, p. 132; J. T'Kint et M. Godin, *op. cit.*, nos 397–403, p. 137–139.

1001. La règle impérative prohiberait partant toute clause privant l'associé démissionnaire ou exclu de toute restitution. Deux indices tendraient à cette conclusion selon M. Nicaise :

devrait nécessairement avoir lieu. Ce qui apparaît relativement clair « par contraste », c'est que, quant aux modalités de l'éventuel remboursement, si la valeur de la part de l'associé est déterminée sur la base d'un bilan, le bilan à prendre en compte est celui de l'année sociale pendant laquelle l'évènement (démission, exclusion, ou retrait) survient<sup>1002</sup>. Dans une S.C.R.L., le droit

- 1) la réglementation proposée était sans l'ombre d'un doute impérative comme en attestent les travaux préparatoires (*Doc. parl.*, Sénat, 1990–1991, n° 1374–1, p. 225 : « Ces textes énoncent, selon le délégué du Ministre, des règles impératives. Il convient d'autant plus que cette précision figure dans le texte qu'il est de pratique courante de préciser dans les statuts comment et dans quels cas s'effectuent les remboursements »); 2) les discussions de la Commission du Sénat évoluaient autour du principe d'un droit au remboursement et seules les questions relatives à l'étendue et aux modalités de ce remboursement ont conduit à l'amendement de la disposition en cause (P. Nicaise, *Le nouveau droit des sociétés coopératives : la loi du 20 juillet 1991*, *op. cit.*, p. 24 évoquant : *Doc. parl.*, Sénat, 1990–1991, n° 1374–8, p. 40). Dans le même sens, voy. P. Nicaise et K. Deboeck, *Vade Mecum des nouvelles sociétés coopératives*, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Creadif, 1995, p. 58; J.-P. Bours et O. Caprasse, « Titre VII. La société coopérative », in C. Jassogne (dir.), *T.P.D.C.*, t. IV, Bruxelles, Story-Scientia, 1998, p. 677–750, spéc. n° 980, p. 704 (les auteurs estimaient qu'il fallait peut-être suivre cette position tout en mettant en évidence les incertitudes en la matière, cf. O. Caprasse et R. Aydogdu, *op. cit.*, note subpaginale [84]). Même si cette distinction ne repose sur aucun fondement légal, certains auteurs manifestent leur scepticisme à l'égard de la thèse qui consacre la possibilité d'exclure tout remboursement, quand l'exclusion par la société repose sur une *base volontaire* et qu'elle n'est pas fondée sur une *faute* (en ce sens, voy. J. Van Ryn, *Principes de droit commercial*, t. II, *op. cit.*, n° 1005, p. 79–80 et n° 1015, p. 84; L. Simont, note sous *Comm. Ostende, R.P.S.*, 1958, p. 35–36). MM. Caprasse et Aydogdu ont souligné par ailleurs que la thèse selon laquelle l'on peut priver, *quel que soit le motif justifiant son exclusion*, un associé de tout remboursement pourrait entrer en contradiction avec la volonté du législateur de 1991 selon laquelle « il faut tenir compte de la possibilité d'exclure un associé par une décision discrétionnaire d'un organe social; cette exclusion doit trouver sa contrepartie dans un remboursement adéquat » (*Doc. parl.*, Sénat, 1990–1991, n° 1374–1, p. 73; O. Caprasse et R. Aydogdu, *op. cit.*, n° 9). À ce sujet, voy. Bruxelles, 27 avril 1999, *T.R.V.*, n° 1999/5 p. 525.
1002. Voy. notamment : *Comm. Charleroi* 11 septembre 1997, *J.L.M.B.*, 1998, p. 1086; *Comm. Bruxelles*, 9 décembre 1999, *T.R.V.*, n° 1999/8, p. 589 (« l'article 374 du C. Soc. n'est impératif que dans la mesure où il se réfère au bilan de l'année sociale où intervient la démission, mais est supplétif pour le surplus »); *Cass.*, 18 novembre 2011, *J.L.M.B.*, 2012, p. 162 (« la valeur des parts de l'associé doit être fixée sur la base du bilan de l'année sociale pendant laquelle les faits ont eu lieu »); *Liège*, 30 octobre 2014, *T.R.V.*, n° 2015/7, p. 686. En doctrine, M. André-Dumont note que les rédacteurs des statuts d'une société coopérative jouiraient d'une grande liberté mais que deux limites devraient être, néanmoins, respectées. La première limite prévoirait ainsi que *si la valeur de la part de l'associé est déterminée sur la base d'un bilan, le bilan à prendre en compte est celui de l'année sociale pendant laquelle l'évènement — démission, exclusion, ou retrait — a lieu* (dans le même sens, voy. J. T'Kint et M. Godin, *op. cit.*, n° 401 p. 138; H. Du Faux, « Société coopérative », *op. cit.*, n° 82). La seconde limite consisterait à dire que la part remboursée ne peut être supérieure à la part de l'associé dans les biens sociaux représentatifs du capital et des réserves (dans le même sens, voy. J. T'Kint et M. Godin, *op. cit.*, n° 405, p. 140; J. Van Ryn, *Principes de droit commercial*, t. II, 1<sup>re</sup> éd., *op. cit.*, n° 1016, p. 85; C. Resteau, *op. cit.*, p. 210, n° 220). D'autres auteurs soutiennent toutefois que rien ne s'opposerait

des associés au remboursement de leur part n'existe que dans la mesure où ce remboursement n'a pas pour conséquence que l'actif net devienne, une fois le remboursement effectué, inférieur à la part fixe du capital social<sup>1003</sup>. Si cette hypothèse venait à être rencontrée, l'exclusion ou la démission de l'associé produirait immédiatement ses effets, mais « le paiement de la créance en remboursement [serait] suspendu jusqu'à ce que le retour à meilleure fortune de la société le permette<sup>1004</sup> ».

Si la société coopérative attribue une ristourne aux associés, celle-ci doit être attribuée au *prorata* des opérations que les associés ont traitées avec la société<sup>1005</sup>.

### C. *Affectation différée*

**269. Quid en cas de disparition de la société?** À la liquidation, après paiement ou consignation des sommes nécessaires au paiement des dettes, les liquidateurs distribuent, conformément aux statuts<sup>1006</sup>, les sommes ou valeurs aux associés qui peuvent former des répartitions égales. Cette distribution n'est pas un partage, en l'absence d'une indivision préexistante, mais elle constitue la mise en œuvre d'un droit qui appartient aux associés « en propre », en leur qualité de membres du groupement<sup>1007</sup>. Au début des années soixante, la Cour de cassation a considéré que la démission ou l'exclusion d'un associé devait être vue comme une sorte de liquidation ou de partage partiel<sup>1008</sup>. Ceci avait d'ailleurs déjà été évoqué durant les travaux

---

à ce que les statuts accordent à l'associé plus que ce à quoi sa part dans le capital de la société lui donne droit (O. Caprasse et R. Aydogdu, *op. cit.*, n° 30).

1003. Art. 427 C. Soc.

1004. Cass., 18 novembre 2011, *J.L.M.B.*, 2012, p. 162 : « Seule l'exigibilité de ce remboursement est suspendue, à due concurrence, lorsque la différence entre l'actif net et la part fixe du capital n'est pas suffisante pour effectuer le remboursement. » À ce sujet, voy. O. Caprasse et R. Aydogdu, *op. cit.*, n° 33 ; A.-P. André-Dumont, « L'exclusion d'associés dans les sociétés coopératives », in *Les conflits au sein des sociétés commerciales ou à forme commerciale*, Bruxelles, Jeune Barreau de Bruxelles, 2004, n°s 38-43, p. 221-225. L'article 427 avait consacré légalement la thèse de la doctrine majoritaire (voy. le commentaire de l'article 427 du C. Soc. dans l'ouvrage *Droit des sociétés. Code des sociétés annoté avec législation spéciale y compris les associations et les fondations*, Bruxelles, la Charte, 2013, p. 320).

1005. Art. 1<sup>er</sup>, § 5, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962.

1006. C. Resteau, *Traité des sociétés coopératives*, 3<sup>e</sup> éd. revue et complétée, Bruxelles, Larcier, 1936, n° 374, p. 322.

1007. Voy. J. Van Ryn, *Principes de droit commercial*, t. II, 1<sup>re</sup> éd., *op. cit.*, n° 1104, p. 132, qui renvoie aux conclusions de l'avocat général Gesché précédant l'arrêt du 11 mai 1933, (*Pas.*, 1933, I, p. 220).

1008. Cass., 4 juin 1963, *Pas.*, 1963, I, p. 1049 et Cass., 10 septembre 1963, *Pas.*, 1964, I, p. 39.

préparatoires de la loi de 1873<sup>1009</sup>. Or, sauf disposition spécifique contraire, l'associé a, dans une telle hypothèse, le droit de recevoir la valeur de sa part, réserves comprises<sup>1010</sup>. Cette jurisprudence a ainsi consacré la possibilité d'amputer le patrimoine de la société coopérative pour des intérêts individuels. Le régime légal de la liquidation est identique pour toutes les sociétés commerciales dotées de la personnalité juridique et pour les sociétés civiles à forme commerciale. Dans le cas où ceux-ci demeurent silencieux, l'attribution se fait en proportion des apports de chaque associé<sup>1011</sup>.

Les conditions d'agrément des sociétés coopératives ne fixent aucune limite relative à l'affectation du boni de liquidation.

## SECTION 2. LES ASPECTS FISCAUX

### Sous-section 1. *La société coopérative (en particulier, la société coopérative agréée) et le régime de fiscalisation des revenus à travers le temps*

**270. Plan de l'exposé.** En droit fiscal, le récit débute avec la loi du 29 octobre 1919<sup>1012</sup>. C'est en effet à partir de son entrée en vigueur qu'un système d'imposition sur l'ensemble des revenus a vu le jour. Il s'agit alors d'un système d'impôts « cédulaires » — qui consiste principalement en une combinaison de taxes selon la nature mobilière, immobilière ou professionnelle du revenu — qui seront régis, à partir de la fin des années quarante, par des lois coordonnées (I).

La deuxième période débute avec la loi du 20 novembre 1962<sup>1013</sup>. Les impôts cédulaires sont supprimés et, pour les remplacer, quatre impôts sur les revenus sont établis (pour rappel, l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales et l'impôt des non-résidents), la règle étant que tout contribuable est désormais assujéti à un seul impôt. Si les conditions de l'impôt des sociétés sont rencontrées, la société coopérative doit en principe y être soumise. Toutefois, en tant que société autre que société par actions, la société coopérative peut opter pour un régime de transparence fiscale. Il n'est d'ailleurs pas exclu que l'impôt des personnes morales soit appliqué si la société coopérative ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (II).

1009. *Doc. parl.*, Chambre, Séance du 24 mars 1870, *Comm. Lég.*, II<sup>e</sup> partie, p. 170, n° 140.

1010. Voy. sur ce passage : J. T'Kint et M. Godin, *op. cit.*, n° 417, p. 144.

1011. Art. 30 du C. Soc.

1012. Loi établissant des impôts cédulaires sur les revenus et un impôt complémentaire sur le revenu global, *M.B.*, 24–25 novembre 1919.

1013. Loi portant réforme des impôts sur les revenus, *M.B.*, 1<sup>er</sup> décembre 1962.

À la loi de 1962, succède celle du 3 novembre 1976. Cette loi, à l'origine du système « I.P.M./I.Soc. » actuel, concerne principalement les associations sans but lucratif et, par extension, les « personnes morales sans but de lucre fiscal ». Vu l'objet de cette réforme, aucun impact n'était *a priori* attendu sur le régime fiscal associé aux sociétés (III).

La dernière période évoque le régime en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1987. Il est alors mis fin à l'option vers la transparence fiscale<sup>1014</sup>; la société coopérative doit donc nécessairement exister pour les besoins de l'imposition de ses revenus. Aussi, les différences entre les régimes fiscaux associés aux sociétés de personnes et aux sociétés de capitaux s'amenuisent et finalement disparaissent (IV).

### I. *La fiscalisation des revenus d'une société coopérative à l'aune des impôts cédulaires*

**271. Plan.** L'histoire, sous son pan fiscal, débute ici avec la loi du 29 octobre 1919<sup>1015</sup>, qui instaure les impôts cédulaires en Belgique. Évoquer brièvement le régime préexistant est important vu que la spécificité du régime fiscal en place, couplée aux événements sanglants de la Première Guerre mondiale, ont justifié l'instauration d'un système d'impôts sur les revenus (A). Le système cédulaire prévoyait une taxation des revenus du travail (par le biais de la taxe professionnelle) et des revenus du capital (*via* une contribution foncière et une taxe mobilière) (B). Ce système cédulaire subit différentes mutations au contact des sociétés : outre une taxation des plus-values, le *distinguo* selon la nature mobilière, immobilière ou professionnelle n'avait plus lieu d'être; l'on connaissait un phénomène de globalisation avant l'heure (C). Aussi, il n'existait pas un régime identique pour toutes les sociétés, mais deux régimes fiscaux associés à deux catégories de sociétés, les sociétés par actions et les sociétés autres que les sociétés par actions, seconde catégorie dont relevaient les sociétés coopératives (D).

#### A. *Les origines du système cédulaire, l'incapacité du système d'antan à assumer la rançon de la Première Guerre mondiale*

**272. Situation antérieure à la réforme de 1919.** Avant la mise en place du système d'impôts sur les revenus, coexistaient différentes taxes<sup>1016</sup>,

1014. L'option réservée aux sociétés de personnes — et donc aux sociétés coopératives — répondant à certaines conditions est abrogée lors de l'entrée en vigueur d'une loi du 4 août 1986

1015. Loi du 29 octobre 1919 établissant des impôts cédulaires sur les revenus et un impôt complémentaire sur le revenu global, *M.B.*, 24–25 novembre 1919.

1016. Voy. E. Schreuder, *op. cit.*, p. 11–17; Rapport fait au nom de la section centrale, par M. Wauwermans, sur le projet de loi établissant un impôt sur le revenu global, *Doc. parl.*,



notamment la contribution foncière<sup>1017</sup>, le droit de patente qui frappait les commerces, usines et certaines professions libérales<sup>1018</sup>; la contribution personnelle<sup>1019</sup> ou encore une taxe sur les revenus et profits réels de 2 % des bénéfices distribués par les sociétés par actions<sup>1020</sup>.

**273. Méthode jusqu'alors privilégiée.** Le régime des impôts directs était alors principalement<sup>1021</sup> basé sur la *méthode indiciaire*. Selon celle-ci, l'on recourait à différents signes et indices d'aisance pour déterminer le revenu imposable. Par exemple, pour la contribution personnelle, l'on tenait compte de la valeur locative de l'habitation, des portes et fenêtres, des foyers<sup>1022</sup>, du mobilier qui garnissait l'habitation et des domestiques et chevaux.

Selon le législateur de 1919, cette méthode portait en elle le défaut d'établir les impôts selon des classifications — ou en vertu de données — arbitraires de sorte que les véritables ressources n'étaient pas atteintes<sup>1023</sup>. De plus, le rendement de l'impôt apparaissait insuffisant<sup>1024</sup>.

**274. Critiques à l'encontre d'un système d'impôts sur les revenus.** Si les critiques émises à l'encontre du système ancien étaient nombreuses, elles étaient tout aussi vives à l'idée de l'instauration d'un régime d'impôt sur le revenu, pour deux raisons principales : d'une part, l'on redoutait que le fisc investigue dans les fortunes privées car régnait encore une haine historique — un héritage de la Révolution française — vis-à-vis de l'« odieuse fiscalité » et, d'autre part, le fait que les intérêts électoraux des différents partis politiques s'opposent à l'instauration d'un régime nouveau<sup>1025</sup>.

---

Chambre, 1918–1919, n° 320, § 39, p. 1399–1400; P. Coppens et A. Bailleux, *op. cit.*, p. 25–26.

1017. Loi du 3 frimaire an VII (loi du 23 novembre 1798).

1018. Loi du 21 mai 1819.

1019. Loi du 28 juin 1822.

1020. Loi du 1<sup>er</sup> septembre 1913. Cette loi appartenait à un groupe de lois promulguées le même jour sous le titre de « Lois créant des ressources financières en vue de nouvelles dépenses militaires » (voy. I. Claeys Bouúaert, *op. cit.*, n° 1.2.4., p. 20).

1021. En dehors de la loi sur les revenus et profits réels.

1022. Cette base, faisant référence au nombre de cheminées, est supprimée en 1879.

1023. Voy. l'exposé des motifs précédant le projet de loi établissant un impôt sur le revenu global, *Doc. parl.*, Chambre, 1918–1919, n° 108, p. 369.

1024. M. Feye, *Traité de droit fiscal des sociétés et associations*, t. II. Impôts sur les revenus, Bruxelles, Bruylant, 1935, p. 3.

1025. Cette idée est exprimée telle quelle dans les travaux préparatoires : voy. Rapport fait au nom de la section centrale, par M. Wauwermans, sur le projet de loi établissant un impôt sur le revenu global, *Doc. parl.*, Chambre, 1918–1919, n° 320, § 7, p. 1387. Voy. également : M. Feye, *op. cit.*, p. 3–4; E. Felix, « D'un système fiscal indiciaire vers la taxation des revenus réels — Les réformes fiscales de 1919 et 1920 établissant des impôts cédulaires sur les revenus et un impôt complémentaire sur le revenu global », in *Comptabilité*



Toutefois, l'on se trouvait alors au lendemain de la Grande Guerre et il y avait une prise de conscience de ce qu'« après l'impôt du sang, [viendraient] les sacrifices en argent, inexorable rançon de la guerre<sup>1026</sup> ». Ainsi revient l'idée que « les réformes fiscales ne peuvent être réalisées qu'au cours et au lendemain des grandes transformations économiques qui accompagnent et suivent les guerres », avec le concours de la trêve des partis<sup>1027</sup>. Aussi, l'opinion publique, grande collaboratrice du progrès dans le domaine politique<sup>1028</sup>, avait reconnu le besoin de l'État en ressources nouvelles, des ressources que le régime fiscal en place ne pouvait prodiguer. Le climat était donc propice à l'instauration des impôts sur les revenus<sup>1029</sup>.

## B. L'édification d'un système cédulaire<sup>1030</sup>

**275. Préparation de la réforme de 1919.** En octobre 1916, la préparation de la réforme avait été confiée à M. Ingenbleek, Secrétaire du Roi, docteur en Sciences politiques et administratives, considéré alors comme le grand spécialiste des impôts belges et étrangers, qui avait rendu compte

---

*et fiscalité : actualités et perspectives*, Limal, Anthemis, 2019, p. 425–436, spéc. p. 425–426 et les références citées.

1026. J. Ingenbleek, *La justice dans l'impôt*, Berger-Levrault, Paris-Nancy, 1918, p. 9.

1027. Rapport fait au nom de la section centrale, par M. Wauwermans, sur le projet de loi établissant un impôt sur le revenu global, *Doc. parl.*, Chambre, 1918–1919, n° 320, § 7, p. 1387. Cette idée transparaissait déjà, d'une certaine manière, lors de la discussion de la loi d'impôt sur les revenus et profits réels du 1<sup>er</sup> septembre 1913, à la veille de la guerre 1914–1918, quand le Ministre de Brocqueville s'était écrié : « Si nous n'avions pas à faire des dépenses militaires, vous imaginez-vous que nous aurions proposé de toucher aux impôts? » (voy. M. Feye, *op. cit.*, p. 4). Sur cette problématique (lien entre la guerre et l'expansion de l'imposition des revenus) la Belgique n'est pas un cas isolé : voy. V. Thuronyi, K. Brooks et B. Kolozs, *Comparative Tax law*, 2<sup>nd</sup> ed., Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, p. 209; J. Heinrich, « Tax Neutrality between CIT and Non-CIT Subjects: How To Improve Our Systems? », in D. Gutmann (éd.), *Corporate Income Tax Subjects*, EATLP International Tax Series volume 12, Amsterdam, IBFD, 2016, p. 133–146, spéc. p. 134.

1028. J. Ingenbleek, *op. cit.*, p. 19.

1029. Rapport fait au nom de la section centrale, par M. Wauwermans, sur le projet de loi établissant un impôt sur le revenu global, *Doc. parl.*, Chambre, 1918–1919, n° 320, § 4, p. 1385.

1030. Applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1920. Voy. P. Wauwermans, *L'impôt sur les revenus. Loi du 29 octobre 1919 établissant des impôts cédulaires sur les revenus et un impôt complémentaire sur le revenu global expliquée et commentée*, Bruxelles, Bruylant, 1920; G. Beatse, *Impôts sur les revenus. Commentaire pratique des Lois coordonnées*, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Van Fleteren, 1925; P. Schmitz, *Manuel des impôts sur les revenus*, Bruxelles, Puvrez, 1934; A. Calais et M. Windey, *La taxe professionnelle*, Courtrai, Groeninghe, 1954; M. Feye, *op. cit.*; E. Bours, *La notion de revenu taxable en matière d'impôts directs*, Gembloux, Duculot, 1952.

de ses recherches l'année suivante<sup>1031</sup>. C'est sur la base de cette vaste étude qu'a abouti la loi du 29 octobre 1919<sup>1032</sup>. Nous évoquerons, dans la suite de l'exposé, le système mis en place par cette loi par les termes « système cédulaire ». Si les différentes lois relatives aux impôts sur les revenus ne seront coordonnées que par un arrêté du Régent du 15 janvier 1948, nous prendrons toutefois la liberté d'évoquer, dans les lignes qui suivent, cette période entre 1919 et 1962 en faisant référence ici aux « lois coordonnées » (ou L.C.).

**276. Trois catégories d'impôts.** Le système mis en place en 1919 comprenait trois impôts cédulaires sur les revenus de toutes les catégories (la *contribution foncière* sur les revenus des propriétés immobilières; la *taxe mobilière* sur les revenus des capitaux mobiliers et la *taxe professionnelle* sur les revenus professionnels) et, pour certains contribuables, une « supertaxe » — l'on parlera ensuite d'« impôt complémentaire personnel<sup>1033</sup> » — sur l'ensemble des revenus. Le système cédulaire remplaçait le système ancien, exception faite de la taxe sur les automobiles et de la contribution personnelle sur les domestiques et les chevaux<sup>1034</sup>.

**277. Options de méthode.** Lors des discussions relatives au profil à donner au nouveau régime d'imposition, l'existence de deux procédés a été soulignée. En effet, la *méthode analytique* consiste à saisir séparément les différentes espèces de revenus alors que la *méthode synthétique* frappe le revenu dans son ensemble. L'on a fait alors le choix d'un système combinant les deux méthodes. Le but de la manœuvre est de faire en sorte que les qualités d'une méthode corrigent les imperfections de l'autre : si la méthode analytique applique à chaque type de revenu la taxation qui peut être la plus efficace (action à la source de l'impôt, évitement de la fraude, fixation de taux différents selon la source du revenu), la méthode synthétique permet

---

1031. Son étude avait fait l'objet d'une publication en 1918 sous le titre de *La justice dans l'impôt* (*op. cit.*).

1032. Loi établissant des impôts cédulaires sur les revenus et un impôt complémentaire sur le revenu global, *M.B.*, 24–25 novembre 1919.

1033. En vertu de la loi du 13 juillet 1930, l'impôt complémentaire personnel avait remplacé la supertaxe. Cet impôt était alors assis tant sur le revenu présumé — déterminé par le biais de cinq indices (rappelant à cet égard l'ancienne contribution personnelle) — et sur certains revenus dits « notoires » — dont la recherche ne nécessitait aucune investigation spéciale. Dès 1935 (en vertu d'un arrêté royal n° 101 du 22 février 1935), l'on était revenu au régime précédent d'un « impôt personnel global basé sur l'ensemble des ressources diverses du contribuable et coiffant les trois impôts qui frappent séparément les catégories de revenus » (voy. *Doc. parl.*, Chambre, 1961–1962, n° 264/1, p. 4). À ce sujet, voy. notamment E. Schreuder, *op. cit.*, p. 22; E. Felix, *op. cit.*, p. 434–435.

1034. La contribution personnelle sur les domestiques et les chevaux disparaît en 1931. Voy. E. Schreuder, *op. cit.*, p. 17–18.

d'individualiser la charge fiscale et de tenir compte de la capacité contributive du débiteur de l'impôt<sup>1035</sup>. Dans les faits, la méthode analytique était consacrée par l'introduction des impôts cédulaires : ils atteignaient le revenu en lui-même, en principe<sup>1036</sup>, indistinctement selon la personne ou l'avantage personnel de celui qui le percevait. Tous les revenus étaient visés : les revenus immobiliers, les revenus mobiliers et les revenus professionnels. La « supertaxe », impôt complémentaire sur le revenu global du contribuable personne physique, assurait une appréciation de la situation de chacun et constituait ainsi une application de la méthode synthétique.

**278. Une imposition limitée aux revenus.** La loi de 1919, en établissant des impôts cédulaires sur différents types de revenus et un impôt complémentaire personnel sur le revenu global, tendait, comme son nom l'indique, à couvrir uniquement les *revenus* ou la production périodique de produits issus de sources stables, le capital et le travail<sup>1037</sup>. Étaient ainsi distingués les *revenus du capital*, de la richesse acquise ou encore les revenus fondés (les revenus fonciers et mobiliers), et les *revenus du travail*, de la richesse en formation ou encore les revenus gagnés (les revenus professionnels)<sup>1038</sup>. Ce *distinguo* n'est pas sans rappeler celui que nous avons établi précédemment entre, respectivement, les revenus passifs et les revenus actifs<sup>1039</sup>.

### C. L'application du système cédulaire aux sociétés, une globalisation des revenus avant l'heure

**279. Application aux sociétés.** Dans un premier temps, l'intention était de nier la personnalité juridique de la société et de ne pas la reconnaître en tant que contribuable à part entière. Lors des travaux préparatoires de la loi de 1919, il était initialement prévu que les bénéficiaires des sociétés par actions ne soient pas soumis à la taxe professionnelle : le rapport de la section centrale indiquait que, certes, les sociétés constituaient des personnalités distinctes

1035. Voy. l'exposé des motifs précédant le projet de loi établissant un impôt sur le revenu global, *Doc. parl.*, Chambre, 1918-1919, n° 108, p. 368.

1036. Si un impôt réel s'applique abstraction faite du contribuable, un impôt personnel permet un aménagement personnalisé de la taxation en fonction du contribuable. L'on pouvait globalement opposer les impôts *réels* cédulaires à la supertaxe *personnelle*. Il fallait toutefois être plus nuancé car la taxe professionnelle — impôt réel — permettait tout de même une certaine modulation de la charge fiscale selon la personne du contribuable (voy. P. Coppens et A. Bailleux, *op. cit.*, p. 27).

1037. H. Wibault, *L'évolution de la notion de revenu imposable en droit fiscal belge*, Bruxelles, Bruylant, 1965, p. 15. Voy. également E. Schreuder, *op. cit.*, p. 8 et 9.

1038. Voy. à ce sujet : Rapport fait au nom de la section centrale, par M. Wauwermans, sur le projet de loi établissant un impôt sur le revenu global, *Doc. parl.*, Chambre, 1918-1919, n° 320, § 38, p. 1399; P. Coppens et A. Bailleux, *op. cit.*, p. 12-13.

1039. Voy. *supra*, n°s 33 et 139.

de celles des associés, toutefois, comme c'est en réalité pour le compte de ces associés que ces sociétés agissent, les bénéfiques de ces sociétés ne seraient pas assujettis à la taxe professionnelle<sup>1040</sup>; la taxe mobilière devait frapper les revenus des actions ou parts des associés dans les sociétés par actions. Dans la rigueur des principes, il y avait bel et bien deux revenus distincts, celui de la société et celui des associés. La règle de perception devait toutefois fléchir devant des considérations économiques<sup>1041</sup>. En d'autres termes, la personnalité juridique de la société devait, dans une certaine mesure, être négligée pour l'application de la législation fiscale. Un amendement du Gouvernement, introduit en seconde lecture, changera la donne<sup>1042</sup>.

**280. Application aux sociétés (suite).** Dans un second temps, c'est au contraire la personnalité juridique de la société qui aura pour effet de justifier sa *taxation globale*. La loi fiscale belge, à l'opposé de la plupart des législations étrangères, ne faisait pas de distinction entre les sociétés et les exploitations individuelles<sup>1043</sup>. Le système cédulaire tendait à ne couvrir que *les revenus* du travail ou du capital, mais *pas le produit du capital* en tant que substance : une plus-value ne pouvait pas être imposée<sup>1044</sup>. L'application du régime cédulaire aux sociétés avait révélé ensuite ses spécificités<sup>1045</sup>. En effet, les revenus mobiliers et immobiliers des sociétés étaient englobés dans la catégorie des *revenus professionnels*. Aussi, *tout accroissement de l'avoir social*, et non pas seulement celui qui résultait de la production d'un revenu, était *in fine* imposable.

---

1040. P. Wauwermans, *op. cit.*, p. 48–50.

1041. Rapport fait au nom de la section centrale, par M. Wauwermans, sur le projet de loi établissant un impôt sur le revenu global, *Doc. parl.*, Chambre, 1918–1919, n° 320, § 70, p. 1410.

1042. Les termes « à l'exception des bénéfiques des sociétés par actions » ont été substitués par « y compris les bénéfiques résultant du travail personnel des associés dans les sociétés civiles ou commerciales possédant une personnalité juridique distincte de celle des associés ».

1043. Si ce n'est toutefois, que pour l'application de la taxe professionnelle, des taux supérieurs ont été prévus pour les sociétés dès 1951 (voy. E. Schreuder, *op. cit.*, n° 139, p. 144).

1044. Coart-Frésart avait constaté qu'un corps compact et homogène de jurisprudence s'était formé sur ce point : P. Coart-Frésart, *Rapport sur la simplification des lois d'impôts*, Bruxelles, Moniteur belge, 1937, p. 138 évoquant : Cass., 31 mars 1930, *J.P.D.F.*, 1930, p. 183; Liège, 7 mai 1930, *J.P.D.F.*, 1930, p. 401; Gand, 14 juillet 1931, *J.P.D.F.*, 1932, p. 305; Cass., 30 novembre 1931, *J.P.D.F.*, 1932, p. 44; Bruxelles, 5 mars 1932, *B.C.D.*, 1933, p. 45; Bruxelles, 30 janvier 1932, *J.P.D.F.*, 1932, p. 168; Bruxelles, 11 juin 1932, *J.P.D.F.*, 1933, p. 21; Cass., 3 juillet 1933, *J.P.D.F.*, 1934, p. 55; Liège, 24 novembre 1933, *J.P.D.F.*, 1934, p. 64.

1045. M. Feye, *op. cit.*, n° 6, p. 11–12.

L'analyse de différents arrêts rendus par la Cour de cassation, relativement à la notion de revenu imposable en matière de sociétés, est, sur ces deux aspects, particulièrement éclairante<sup>1046</sup>.

Dans un arrêt du 23 juin 1913, relatif à l'application du droit de patente à une société anonyme, la Cour avait souligné que « la loi fiscale frappe le fait de l'accroissement de richesse du fonds social *sans égard à la cause de l'accroissement*<sup>1047</sup> ». Aussi, le bénéfice représentait tout ce qui dépasse la valeur des apports représentés par le capital statuaire, « sans distinguer entre le revenu ou le produit normal de l'activité sociale et les plus-values de tout genre qui, réalisées au cours de l'exercice considéré, ont pu grossir ce patrimoine<sup>1048</sup> ». Dans un arrêt du 7 novembre 1927, elle avait précisé que « tout accroissement de l'avoir [...] doit être tenu pour bénéfice sujet à taxation, sans qu'il doive nécessairement être produit par le travail industriel ou commercial proprement dit<sup>1049</sup> ».

La Cour était revenue sur sa jurisprudence dans un arrêt du 6 février 1933, dans lequel elle avait repoussé toute distinction entre particuliers et sociétés par actions : « Les taxes cédulaires frappent uniquement les revenus, la taxe professionnelle atteint le profit qui est le résultat du travail et non celui d'une plus-value inhérente à un capital préexistant ; ces principes sont applicables aux sociétés de capitaux aussi bien qu'aux particuliers<sup>1050</sup>. » Feye avait critiqué avec force cette assimilation entre personnes physiques et sociétés, en soulignant qu'elle se conciliait difficilement, tant avec les règles du droit des personnes morales qu'avec les règles fiscales<sup>1051</sup>. Sous couvert des *règles fiscales*, la jurisprudence antérieure de la Cour était évoquée. Quant au *droit des personnes morales*, ces quelques mots de l'avocat général Louveaux étaient cités : « 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. Tout ce qui, à la fin de l'exercice, dépasse le capital est du bénéfice professionnel<sup>1052</sup>. »

---

1046. M. Feye, *op. cit.*, p. 254–257 ; H. Wibault, *op. cit.*, p. 23–34.

1047. Nous soulignons.

1048. Cass., 23 juin 1913, *Pas.*, 1913, I, p. 339.

1049. Cass., 7 novembre 1927, *Pas.*, 1927, I, p. 321.

1050. Voy. aussi Cass., 28 novembre 1933, *J.P.D.F.*, 1934, p. 17 ; Cass., 19 novembre 1934, *B.C.D.*, 1935, p. 49.

1051. M. Feye, *op. cit.*, n° 168bis, p. 258.

1052. Voy. l'avis précédant un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 26 décembre 1931, *J.P.D.F.*, 1932, p. 99.

Pour contrer ce revirement jurisprudentiel, la loi fiscale avait été modifiée, assez maladroitement toutefois<sup>1053</sup>. Un arrêt du 12 avril 1937<sup>1054</sup> avait marqué un nouveau revirement dans la jurisprudence de la Cour de cassation en mettant fin à l'assimilation entre sociétés par actions et personnes physiques. L'arrêt concernait une société anonyme et il y était constaté que « tout l'avoir social forme une masse unique, en totalité appliquée à une même fin, et partant, tout avantage dont [elle] profite, gain d'exploitation ou résultat d'amélioration économique ou autre, constitue un profit de l'activité professionnelle [...] [et] que la taxation [à la taxe professionnelle] est justifiée en droit<sup>1055</sup> ».

---

1053. Un arrêté royal n° 277 du 31 mars 1936 avait introduit l'imposition des accroissements du capital mais également les accroissements d'avoirs simplement exprimés (« Les bénéfices d'une exploitation industrielle, commerciale ou agricole sont ceux qui proviennent de toutes les opérations traitées par ses établissements ou à l'intermédiaire de ceux-ci ; ainsi que tous les accroissements des avoirs quelconques investis dans cette exploitation, y compris les accroissements qui résultent des plus-values et moins-values, soit réalisées, soit exprimées dans les comptes ou inventaires du redevable, quelles qu'en soient l'origine et la nature, mais sous réserve de ce qui est stipulé au § 2bis du présent article [...] »). Cette nouvelle règle posait problème notamment en ce qu'elle ne s'adressait qu'aux exploitations et demeurerait étrangère aux salariés et aux occupations lucratives : « Si donc, deux propriétaires réalisent en plus-value deux terrains contigus, dont la valeur s'est accrue par suite du percement d'une route ou d'un canal, l'un, le simple propriétaire foncier, ne paiera rien sur le profit ainsi réalisé, l'autre, au contraire, s'il est agriculteur, paiera, car le terrain en question est un 'avoir investi dans son exploitation' » (P. Coart-Frésart, *op. cit.*, p. 139). Les fondements de la taxe professionnelle avaient été ainsi bouleversés. Or, selon Coart-Frésart notamment, il aurait suffi de combiner les textes en l'état « avec les principes qui régissent les sociétés douées de la personnalité juridique [...] Par la simple combinaison des principes de la loi des sociétés et de ceux qui sont à la base de la taxe professionnelle, il apparaît que tout profit quelconque qu'une société douée de personnalité juridique vient à faire, fût-ce par la réalisation avantageuse d'un élément de son patrimoine due au simple hasard ou aux circonstances économiques, présente nécessairement le caractère d'un bénéfice professionnel imposable comme tel à la taxe professionnelle » (*ibid.*, p. 139-140). Dans son rapport, il proposait ce texte alternatif : « Les bénéfices d'une exploitation industrielle, commerciale ou agricole sont ceux qui proviennent de toutes les opérations traitées par ses établissements ou à l'intermédiaire de ceux-ci. Pour les sociétés douées de personnalité juridique, ils comprennent en outre tous les accroissements de leurs avoirs quelconques qui résultent des plus-values, soit réalisées, soit exprimées dans les comptes ou inventaires du redevable, quelles qu'en soient l'origine et la nature, mais sous réserve de ce qui est stipulé au § 2bis du présent article [...] ».

1054. Cet arrêt est postérieur à un arrêté royal n° 277 du 31 mars 1936 mais est relatif à la taxation en un temps antérieur à l'entrée en vigueur de l'arrêté royal de 1936.

1055. Cass., 12 avril 1937, *Pas.*, 1937, I, p. 106. Dans un arrêt du 21 décembre 1954, la Cour de cassation cassera un arrêt qui décidait qu'une société civile ayant adopté la forme d'une société commerciale pouvait « posséder un patrimoine propre distinct de son avoir investi » (Cass., 21 décembre 1954, *Pas.*, 1955, I, p. 413). Elle réaffirmera par la suite sa position selon laquelle une société est un être moral créé exclusivement en vue de l'exercice d'une activité professionnelle lucrative et, ne possédant rien qui ne soit affecté à cette

**281. Tension entre impôts cédulaires et sociétés.** Le système des cédules établissait des compartiments étanches ; l'application d'une cédula ne pouvait déborder sur une autre cédula. Ces compartiments devenaient toutefois poreux au contact des sociétés. Une idée, centrale, explique la philosophie de l'imposition des sociétés depuis 1919 jusqu'à nos jours<sup>1056</sup> : une société n'existe que pour mener à bien l'activité professionnelle et pour générer des bénéfices. Cette idée a notamment pour conséquence que toutes les plus-values sont nécessairement rattachées à l'activité en dehors de laquelle l'existence de l'être juridique ne se conçoit plus. Ces plus-values — même si elles touchent des biens de nature mobilière ou immobilière — sont englobées dans la catégorie des revenus professionnels. Ces quelques mots de Krings synthétisent assez bien la logique sous-tendant l'application du système cédulaire aux sociétés : « Partant de la notion de société, telle que la jurisprudence l'a élaborée en droit [des groupements], nos cours d'appel et la Cour de cassation ont décidé qu'une société ne peut posséder de biens que si ceux-ci sont affectés à l'entreprise et que tous les revenus de la société ont nécessairement le caractère de revenus professionnels. L'on en était ainsi arrivé, avant la lettre, à la globalisation des revenus des sociétés et pratiquement à l'«impôt des sociétés» que la loi de 1962 [établira expressément]<sup>1057</sup>. »

D. *L'établissement de deux catégories de sociétés et la coexistence de deux régimes de fiscalisation des revenus sociaux*

**282. Distinction entre sociétés par actions et sociétés autres que par actions.** Le régime spécial de *globalisation* des revenus des sociétés subissait lui-même quelques atteintes en raison de règles particulières de taxation. En effet, le système cédulaire, qui distinguait les sociétés par actions et les sociétés « autres que les sociétés par actions », leur destinait des règles différentes. La distinction entre les deux types de sociétés reposait uniquement

---

fin, tout ce qu'elle recueille constitue nécessairement un profit de cette activité, celui-ci devant être soumis à la taxe professionnelle (Cass., 9 septembre 1958, *Pas.*, 1959, I, p. 20, *J.P.D.F.*, 1959, n° 2, p. 49). Voy. la note critique de Drion du Chapis. Celui-ci y observe que la position adoptée par la Cour de cassation ne résulte pas d'« une constatation faite au vu des éléments de la cause mais d'une affirmation de principe. Nous ne pensons pas trahir la pensée de la Cour de cassation en disant qu'elle a posé en principe que l'activité d'une société, quelle qu'elle soit, est toujours de nature professionnelle. Aucune société ne pourra donc échapper à l'impôt professionnel. Une personne privée, elle, devra exercer, en fait, une activité professionnelle, même accessoire, pour être atteinte par l'article 25, § 1<sup>er</sup> ; une personne morale sera automatiquement atteinte, soit par le 1<sup>o</sup>, soit par le 3<sup>o</sup> du même article. Quel texte, quel principe, quelle jurisprudence, peut justifier pareille discrimination ? » (note sous Cass., 9 septembre 1958, *J.P.D.F.*, 1959, n° 2, p. 50-55, spéc. p. 53).

1056. Voy. *supra*, n° 128 et s. *infra*, n° 305.

1057. E. Krings, « Les lacunes en droit fiscal », *op. cit.*, p. 483.



sur la *forme juridique* des sociétés et remontait au temps de la patente<sup>1058</sup>. Exception faite de la société de personnes à responsabilité limitée, la répartition des sociétés entre les deux groupes n'était établie par aucun texte<sup>1059</sup>. Il était toutefois communément admis que les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions étaient les *sociétés par actions* et toutes les autres sociétés, notamment les sociétés de personnes à responsabilité limitée et les sociétés coopératives, faisaient partie des *sociétés autres que les sociétés par actions*<sup>1060</sup>.

Au sein des sociétés autres que par actions, il fallait encore distinguer l'associé non actif de l'associé actif<sup>1061</sup>. En effet, le bénéficiaire mis en réserve d'une société était soumis à la taxe professionnelle. Si la société avait distribué

1058. I. Claeys Bouúaert, *op. cit.*, n° 1.4.2., p. 38. En droit commun, la doctrine distingue les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux, essentiellement en fonction de la prédominance des personnes ou des capitaux au sein de la société (condition de *fond*). Aussi, la distinction est ici relative car il existe des sociétés à caractère mixte ou hybrides. Face à la classification fiscale, tantôt l'on a mis en évidence ces différences entre le *distinguo* fiscal et le *distinguo* non fiscal (I. Claeys Bouúaert, *ibid.*), tantôt l'on a parfois souligné, au contraire, une correspondance entre les deux en soutenant que le législateur fiscal voulait, *via* les « sociétés par actions », désigner les sociétés de capitaux du droit commun (M. Feye, *op. cit.*, n° 37, p. 77–80).

1059. Art. 35, § 4, L.C.

1060. Si ces sociétés étaient initialement classées en tant que sociétés par actions, lors de la séance de la Chambre du 10 octobre 1919, et au terme d'une discussion assez confuse (*Ann. parl.*, Chambre, 1918–1919, p. 2026 et s.) il est précisé que la société coopérative doit être classée parmi les sociétés autres que par actions (cf. le texte du projet de loi : *Doc. parl.*, Chambre, 1918–1919, n° 459, p. 6; une note 1 au texte de l'article 14, 1°, relatif aux sociétés par actions précise que les mots « sociétés coopératives » sont notamment tombés au premier vote). Pendant l'occupation allemande, les charges publiques seront accrues de manière considérable et le régime fiscal des sociétés remanié (A. Buisseret, *Le nouveau régime fiscal des sociétés commerciales*, Bruxelles, Goemaere, 1943; Centre d'étude des sociétés, *Propositions de réforme au régime fiscal des Sociétés*, Bruxelles, Bruylant, 1944; E. Schreuder, *op. cit.*, p. 25). Si le *distinguo* entre les deux types de sociétés a été maintenu, il est étonnant d'apprendre que les sociétés coopératives ont, durant ce temps, été considérées comme des sociétés par actions. Ce régime fiscal est abandonné par la suite et l'assimilation des sociétés coopératives aux sociétés par actions a été abrogée à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1947.

1061. I. Claeys Bouúaert, *op. cit.*, n° 1.4.4–10, p. 39–44. Cette distinction, connue préalablement dans la pratique, avait été consacrée dans la loi fiscale en 1930 sans que le législateur définitive toutefois les termes employés. Il s'en était remis, pour ce faire, à la jurisprudence (*Ann. parl.*, séance du 14 mai 1930, p. 1693). La Cour de cassation avait consacré que « l'associé actif est celui qui, ayant des fonds dans une société, prend une part active à la gestion journalière de celle-ci en vue de faire fructifier un capital qui est le sien pour partie » (Cass., 11 juin 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 1219). Ceci devait faire l'objet d'une appréciation *in concreto* (I. Claeys Bouúaert, *op. cit.*, n° 1.4.7., p. 41; E. Schreuder, *op. cit.*, n° 103, p. 123). Ces concepts destinés à l'application de la loi fiscale ne tendaient pas à influencer l'application du droit commun, notamment pour distinguer les associés commandités (associés actifs) des associés commanditaires (I. Claeys Bouúaert, *op. cit.*, note subpaginale [90], p. 43 et les références citées; Cass., 21 janvier 1935, *Pas.*, 1935, I, p. 124).



son bénéfice, il fallait alors distinguer les deux types de sociétés. Dans une *société par actions*, le bénéfice distribué était soumis à la *taxe mobilière*. Dans une *société autre que par actions*, les associés actifs étaient soumis à la *taxe professionnelle* et les associés non actifs à la *taxe mobilière* sur les sommes reçues<sup>1062</sup>.

**283. Réserve du principe *non bis in idem*.** L'imposition de la société à la taxe professionnelle n'était qu'une imposition transitoire. Lorsque la quote-part jusqu'ici réservée des bénéfices était ultérieurement distribuée, l'on déduisait la taxe professionnelle déjà acquittée, en vertu du principe *non bis in idem*. Des mesures étaient donc prises pour qu'une taxation *unique* frappe les bénéfices de la société de sorte qu'il n'y ait pas de cumul de l'impôt à charge de la société et de l'impôt à charge des actionnaires<sup>1063</sup>. Dit autrement, la taxe professionnelle supportée par la société n'était au fond qu'une avance sur les impôts que les actionnaires devaient acquitter sur les profits qui leur étaient attribués<sup>1064</sup>.

## II. *La réforme de 1962, la naissance de quatre impôts sur les revenus et l'association d'un impôt à un contribuable*

**284. Du modèle cédulaire à celui des impôts sur les revenus.** Les différentes modifications opérées sur le modèle cédulaire de 1919 n'avaient fait qu'aboutir à des anomalies, voire à des incohérences<sup>1065</sup>. L'on disait aussi de ce système qu'il ne permettait plus de remplir sa fonction essentielle (en référence à la fonction financière de l'impôt)<sup>1066</sup> — la participation à la couverture des charges publiques — tout en étant socialement juste et économiquement sain<sup>1067</sup>.

La déclaration gouvernementale du 2 mai 1961 avait mis en lumière la nécessité d'une grande réforme fiscale : « Les instruments fiscaux désuets, compliqués, peu équitables et inefficaces que nous connaissons aujourd'hui doivent être remplacés par un système fiscal moderne. Il faut que demain la fiscalité décourage la fraude et rétablisse la justice. Il faut que rendue moins compliquée, elle devienne, en Belgique comme dans tous les États modernes,

1062. M. Feye, *op. cit.*, p. 432-434; E. Schreuder, *op. cit.*, p. 18-19 et p. 21-22; *Doc. parl.*, Sénat, 1961-1962, n° 366, p. 77.

1063. E. Schreuder *op. cit.*, n° 49, p. 83-84 et n° 139, p. 144; art. 52 L.C.

1064. P. Coppens et A. Bailleux, *op. cit.*, p. 292. Du reste, « les impôts cédulaires assis sur les revenus immobiliers et mobiliers perçus par la société exemptent lesdits actionnaires de toute taxation en cas de distribution de ces revenus » (*Pasinomie*, 1962, p. 1731).

1065. L'on parle d'« un appareil lourd et compliqué, tendu à l'extrême, inadéquat, en raison de sa rigidité même » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 4).

1066. Voy. *supra*, n° 3.

1067. *Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 4.

le moyen d'une politique financière efficace, au service d'une politique conjoncturelle de développement économique<sup>1068</sup>. » Tel était l'enjeu de la réforme mise en œuvre par la loi du 20 novembre 1962<sup>1069</sup>.

Comme l'on craignait, une fois encore, de retoucher en profondeur aux impôts directs (l'on parlait d'un « acte grave<sup>1070</sup> »), la refonte des impôts sur les revenus avait été pensée dans le prolongement de la législation contemporaine afin de limiter les inconvénients d'une période de transition. Il en découlait que les dispositions qui ne devaient pas être remplacées étaient maintenues telles quelles tout comme l'interprétation qui en était donnée<sup>1071</sup>. Un code des impôts sur les revenus du 26 février 1964<sup>1072</sup> (ci-après, C.I.R.) avait coordonné l'ensemble des dispositions relatives aux impôts sur les revenus établi par la loi du 20 novembre 1962. À cette occasion, la numérotation des articles avait été revue et c'est pour cette numérotation des articles que nous opterons dans la suite de l'étude<sup>1073</sup>.

**285. Options privilégiées par la réforme de 1962.** Le système de 1962 a amorcé un double basculement. Premièrement, alors qu'il convenait de déterminer à quel impôt était soumis tel revenu dans le système cédulaire (système « objectif »), il convient alors d'associer un contribuable à un impôt (système « subjectif »). En remplacement des impôts cédulaires, quatre impôts sur les revenus ont été établis. *L'impôt des personnes physiques* est destiné à viser le revenu global des habitants du Royaume<sup>1074</sup>. *L'impôt des sociétés* doit imposer le revenu global de personnes morales résidentes

1068. *Doc. parl.*, Chambre, 1961–1962, n° 264/1, p. 1.

1069. Cette réforme est entrée en vigueur dès l'exercice fiscal 1963 notamment pour l'impôt des sociétés à charges des sociétés par actions et l'impôt des personnes morales et dès l'exercice fiscal 1964 pour ce qui concerne l'impôt des sociétés à charge des sociétés de personnes.

1070. *Doc. parl.*, Chambre, 1961–1962, n° 264/1, p. 2.

1071. Avant une codification au milieu des années 1960, la loi du 20 novembre 1962 et les lois coordonnées vont faire l'objet d'une application de concert, ce qui n'est pas dépourvu d'incidences en pratique. En effet, les dispositions des lois coordonnées restaient d'application dans leur interprétation originelle (celle issue de la jurisprudence et des instructions administratives), sauf volonté contraire du législateur manifestée par un nouveau texte. Aussi, sauf preuve formelle du contraire, les textes nouveaux devaient être considérés comme ayant utilisé la terminologie et les concepts courants des impôts directs dans l'acception et avec la portée qui leur était donnée dans l'interprétation judiciaire et administrative des textes des lois coordonnées utilisant la même terminologie et les mêmes concepts (*Doc. parl.*, Sénat, 1961–1962, n° 366, p. 52). L'on a fait état dans la doctrine d'une certaine cacophonie, d'une situation chaotique même (P. Coppens et A. Bailleux, *op. cit.*, p. 28).

1072. *M.B.*, 10 avril 1964.

1073. L'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus (A.R./C.I.R.) est promulgué le 4 mars 1965, *M.B.*, 30 avril 1965.

1074. À cet égard, il convenait de consulter les articles 3 à 93 du C.I.R.

qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif<sup>1075</sup>. L'*impôt des personnes morales* est initialement limité aux revenus des propriétés foncières et aux revenus et produits de capitaux et biens mobiliers des personnes morales de droit belge non visées par l'impôt des sociétés<sup>1076</sup>. Un *impôt des non-résidents* vise les revenus réalisés ou recueillis en Belgique par des non-habitants du Royaume et des sociétés étrangères<sup>1077</sup>. Deuxièmement, alors que le système cédulaire combinait méthode analytique — envisageant séparément les différentes espèces de revenu — et méthode synthétique — frappant globalement les revenus<sup>1078</sup>, la seconde prend officiellement<sup>1079</sup> le pas en 1962 sur la première pour l'impôt des sociétés<sup>1080</sup>. L'impôt des personnes morales est toutefois resté en marge de cette globalisation. Cet impôt conserve une nature analytique en associant des impositions distinctes à différentes espèces de revenus<sup>1081</sup>.

**286. Consécration d'un impôt des sociétés.** Parmi les traits majeurs de ce système, l'on peut épingler l'instauration d'un impôt sur les sociétés, distinct de l'impôt des personnes physiques<sup>1082</sup>. On reconnaît ainsi, dans la législation fiscale, le fait que les personnes morales ont une vie propre, qu'elles agissent comme des entités distinctes des individus qui les composent tout en constatant que les règles à observer pour leur gestion ne s'accordent pas nécessairement avec celles qui doivent prévaloir dans la gestion des patrimoines individuels<sup>1083</sup>. Un principe dit « de réalité<sup>1084</sup> » conduit à

1075. Voy. les articles 94 à 135 du C.I.R.

1076. Les articles 136 à 138 du C.I.R. — trois dispositions donc — régissaient la matière.

1077. Les articles 139 à 152 du C.I.R. devaient être consultés à cet égard.

1078. Voy. *supra*, n° 277.

1079. C'était *de facto* déjà le cas dans le régime mis en œuvre en 1919 (voy. *supra*, n° 279 et s.).

1080. À ce sujet, voy. M. Bourgeois, B. Peeters et X. Pace, *op. cit.*, p. 203.

1081. Voy. *supra*, n° 277; D. Deschrijver, V.Z.W. & *Belastingen*, *op. cit.*, n° 120, p. 90–91. Claeys Bouúaert dira d'ailleurs de l'impôt des personnes morales qu'il « a principalement pour effet de confirmer la déduction des précomptes dans le chef de certaines entités *non soumises* aux impôts globaux proprement dits » (I. Claeys Bouúaert, *op. cit.*, n° 1.3.4., p. 27).

1082. Antérieurement, les *benefices réservés* font l'objet d'une imposition à la taxe professionnelle alors que les *benefices distribués* sont soumis à la taxe mobilière; l'imposition à la taxe professionnelle n'est qu'une imposition d'attente, un acompte sur l'impôt de distribution de sorte que, lors de cette distribution, il faut déduire du montant de la taxe mobilière le montant de la taxe professionnelle en vue de respecter le principe *non bis in idem*. Sur ce principe, voy. A. Van de Vijver, *Een verkenning van de grondslagen van het ne bis in idem beginsel in het Belgisch Belastingrecht*, Gand, Larcier, 2015.

1083. *Doc. parl.*, Chambre, 1961–1962, n° 264/1, p. 13–14.

1084. « La société devient donc un contribuable et est taxée en tant que tel. La nouvelle fiscalité est à cet égard beaucoup plus proche de la réalité que l'ancienne. Il est clair que les sociétés constituent des entités autonomes qui ont une existence indépendante de celle de leurs associés » (*Doc. parl.*, Sénat, 1961–1962, n° 366, p. 215).

la reconnaissance de la société en tant que contribuable à part entière et à l'introduction d'un impôt des sociétés. L'on tranche donc ici une question fondamentale suscitée par le système cédulaire, qui hésitait entre négation et prise en compte de la personnalité juridique d'une société<sup>1085</sup>. Durant quelques années, les associés d'une société autre qu'une société par actions auront toutefois l'opportunité d'opter, sous conditions, pour un régime de transparence fiscale<sup>1086</sup>, c'est-à-dire un processus de taxation dans le chef des associés.

Le principe de l'individualité juridique des sociétés n'est toutefois pas poussé à ses conséquences extrêmes<sup>1087</sup>. Ainsi, alors que le système fiscal belge tend à mettre à charge de chaque contribuable un impôt proportionné à sa capacité contributive, au pouvoir économique qui lui est propre<sup>1088</sup>, la notion de capacité contributive n'a vraisemblablement pas le même sens pour les sociétés que pour les personnes physiques. La doctrine relève qu'une société ne peut jouir, ni consommer un revenu et qu'elle doit nécessairement le réinvestir ou le distribuer<sup>1089</sup>. La capacité contributive fait référence au sacrifice que le contribuable *personne physique* doit consentir à faire *via* le paiement de l'impôt. Cette notion de sacrifice n'a pas la même résonance pour une société puisque, dans son chef, le profit « ne sert pas à la satisfaction de besoins dont on enseigne la nécessité dégressive au fur et à mesure que le revenu augmente<sup>1090</sup> ».

1085. Voy. *supra*, n° 279 et s.

1086. Voy. *supra*, n° 45 et *infra*, n° 291 et s.

1087. I. Claeys Bouúaert, *op. cit.*, n° 1.1.2, p. 13.

1088. *Ibid.*, p. 14. En 1965, en guise de *conclusions générales* de son étude, Henri Wibault précise notamment que « la fiscalité contemporaine est fondée, en matière d'impôts directs, sur le principe de la capacité contributive et non sur une définition générale de la notion de revenu imposable. Le droit fiscal utilise la notion de revenu imposable pour délimiter la matière imposable et concrétiser le principe de la capacité contributive. Il est influencé, dans cette démarche d'appréciation, par les nécessités budgétaires et les structures sociales et économiques. La notion de revenu imposable est contingente; elle constitue un principe de perception, non une vérité scientifique » (H. Wibault, *op. cit.*, p. 167).

1089. I. Claeys Bouúaert, *op. cit.*, n° 1.1.2., p. 14.

1090. P. Coppens et A. Bailleux, *op. cit.*, p. 290. Cette nuance se traduit notamment dans les taux applicables : si l'on recourt à des *taux progressifs* concernant les personnes physiques — lesquels permettent la prise en compte de la capacité contributive de chacun —, l'on fonctionne *en principe* avec un *taux fixe* pour les sociétés (J. Kirkpatrick, *Le régime fiscal des sociétés belges par actions*, *op. cit.*, n° 1, p. 15). Des mesures sont toutefois prises pour adapter le taux selon le montant du revenu imposable : l'on réduisait ou, le cas échéant, l'on majorait de points le taux de base en 1962 avant d'adopter, par une loi de 25 juin 1973, un tarif progressif pour les petites sociétés, celles dont le revenu imposable n'excédait pas 5 250 000 francs (le plafond évoluera au fil du temps). Aussi, l'on peut encore lire dans les travaux préparatoires que la « nécessité de personnalisation de l'impôt, capital lorsqu'il s'agit d'individus, n'a évidemment pas de sens lorsqu'il s'agit de personnes morales, dont l'importance des bénéfices ne peut s'apprécier qu'en fonction de

**287. Présentation synthétique de la réforme de 1962.** Dans le système de 1962, les sociétés belges pouvaient être appréhendées par le biais de l'impôt des sociétés (B), de l'impôt des personnes morales (D) ou encore, pour certaines d'entre elles opter pour un régime de transparence fiscale (C). À l'instar du régime cédulaire de 1919, le système de 1962 distinguait les sociétés par actions des autres sociétés (A). Intégrer l'une ou l'autre catégorie n'est pas neutre : d'une part, la base d'imposition à l'impôt des sociétés différait selon la catégorie de sociétés dont la société relevait ; d'autre part, seules les sociétés autres que les sociétés par actions pouvaient opter pour le régime de transparence fiscale. Une synthèse est proposée à la fin de l'exposé (E).

#### A. Les différentes catégories de sociétés

**288. Maintien et modernisation de la distinction entre sociétés par actions et sociétés autres que par actions.** Le C.I.R. distinguait les « sociétés belges par actions et personnes morales de droit belge y assimilées » et les « sociétés commerciales belges autres que les sociétés par actions ». Ce qu'il convenait d'entendre sous ces deux catégories était précisé dans l'énoncé de l'assiette imposable corrélative à l'une et l'autre catégories<sup>1091</sup>.

Ainsi, sous l'appellation « sociétés belges par actions et personnes morales de droit belge y assimilées », sont visées les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions ainsi que les « sociétés, associations, établissements ou organismes quelconques constitués en Belgique autrement que sous l'une des formes prévues au Code de commerce », c'est-à-dire notamment les associations sans but lucratif qui poursuivent une activité lucrative et les établissements publics exerçant une activité commerciale<sup>1092</sup>.

Quant aux « sociétés commerciales belges autres que les sociétés par actions » sont visées les sociétés constituées sous l'une des formes prévues au Code de commerce, à l'exclusion des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions (« autres que les sociétés par actions »). Concrètement, il s'agit des sociétés en nom collectif, des sociétés en commandite simple, des sociétés de personnes à responsabilité limitée et des sociétés coopératives<sup>1093</sup>.

---

l'importance plus ou moins grande des moyens de production mis en œuvre » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961–1962, n° 264/1, p. 14). Sur cette thématique, voy. aussi J. Kirkpatrick, « L'égalité devant l'impôt en droit fiscal contemporain », in C. Perelman et L. Ingber (dir.), *L'égalité*, vol. III, Travaux du centre de philosophie du droit de l'Université libre de Bruxelles, Bruxelles, Bruylant, 1975, p. 8–71, spéc. p. 57.

1091. Voy. les articles 95, 98, 100 et 101 du C.I.R.

1092. *Doc. parl.*, Sénat, 1961–1962, n° 366, p. 187.

1093. *Ibid.*, p. 180–181.

## B. L'impôt des sociétés

**289. Champ d'application personnel de l'impôt des sociétés.** En vertu de l'article 94 du C.I.R., 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. Comme aujourd'hui<sup>1094</sup>, l'impôt des sociétés requérait alors la réunion de trois conditions : la personnalité juridique<sup>1095</sup>, un domicile fiscal en Belgique, et le fait de se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif<sup>1096</sup>.

**290. Fin de la distinction entre bénéfiques réservés et distribués.** Le système cédulaire qui distinguait le traitement fiscal des bénéfiques distribués et réservés<sup>1097</sup> a été remplacé par un régime applicable aux bénéfiques qu'ils soient distribués ou réservés.

La base d'imposition différait toutefois selon la catégorie de sociétés<sup>1098</sup>. Concernant les sociétés belges par actions et personnes morales y assimilées, la base de l'impôt était constituée par les bénéfiques mis en réserve, les dépenses non admises, les bénéfiques distribués et les tantièmes des administrateurs<sup>1099</sup>. Dans les sociétés commerciales belges autres que les sociétés par actions, la base imposable se composait des bénéfiques mis en réserve, des dépenses non admises et des revenus de capitaux investis. Les revenus de capitaux investis comprenaient non seulement la rémunération des apports incorporés dans le capital statutaire de la société, mais également les intérêts des avances faites aux sociétés de personnes par les associés ou leur conjoint, ainsi que par leurs enfants, lorsque les associés ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ceux-ci<sup>1100</sup>. Ce qui distinguait les deux régimes,

---

1094. Voy. *supra*, n° 54.

1095. « Soit qu'elles aient été constituées suivant une autre forme que celle prévue par la loi sur les sociétés commerciales; soit qu'elles aient la forme de sociétés anonymes ou de commandite par actions; soit qu'elles aient la forme de sociétés de personnes (sociétés en nom collectif, sociétés en commandite simple, société de personnes à responsabilité limitée et sociétés coopératives) n'optant pas pour l'assujettissement de leurs bénéfiques à l'impôt des personnes physiques dans le chef de leurs associés » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/42, p. 128-129).

1096. Même, comme le précise l'exposé des motifs, « si leur forme juridique n'est pas celle d'une société commerciale » (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 87).

1097. Voy. *supra*, n° 282.

1098. Voy. à ce sujet : P. Coppens et A. Bailleux, *op. cit.*, p. 331-351.

1099. Art. 98 et 99 du C.I.R.

1100. Art. 100-101 du C.I.R. Voy. I. Claeys Bouúaert, *op. cit.*, n° 3.1.11, p. 111 et n° 3.1.16., p. 113. Voy. également *supra*, n° 180.

c'était notamment le fait que, dans les sociétés par actions, les intérêts des avances étaient considérés comme des intérêts de prêts alors que, dans le chef des autres sociétés, ces intérêts étaient assimilés aux sommes investies dans le capital statuaire. En outre, ce qui rémunérait l'activité de l'associé actif n'était pas imposable dans une société autre que par actions, contrairement aux sociétés par actions<sup>1101</sup>.

Pour le reste, les revenus passibles de l'impôt des sociétés ou immunisés de cet impôt sont, sauf dérogations, déterminés d'après les règles applicables en matière d'impôt des personnes physiques<sup>1102</sup>.

### C. L'option possible vers un régime de transparence fiscale

**291. Fondement légal.** L'article 95 du C.I.R. prévoyait la possibilité pour les sociétés autres que par actions d'opter pour un régime de transparence fiscale ; il s'agissait d'une possibilité d'*opt out* de l'impôt des sociétés.

Les sociétés constituées sous l'une des formes prévues au Code de commerce, à l'exclusion des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions, peuvent, dans les formes et conditions déterminées par le Roi, opter pour l'assujettissement de leurs bénéfices à l'impôt des personnes physiques dans le chef de leurs associés.

**292. Habilitation de la mise en œuvre du mécanisme de transparence fiscale.** Le Roi s'était vu déléguer la tâche de définir les formes et conditions de l'option<sup>1103</sup>. Il était notamment<sup>1104</sup> exigé que la société ne compte pas plus de quinze associés, que le capital investi n'excède pas cinq millions de francs, que la décision d'opter ait été prise par les associés à l'unanimité ainsi que l'option soit irrévocable pour au moins un cycle de trois périodes imposables.

**293. Conséquence du choix de la transparence fiscale.** Si l'option était exercée, la société était en principe<sup>1105</sup> considérée comme inexistante pour l'application de l'impôt à ses bénéfices : les bénéfices étaient alloués ou

1101. Pour une comparaison entre les deux régimes, voy. P. Coppens et A. Bailleux, *op. cit.*, p. 350–351.

1102. Voy. *infra*, n° 305.

1103. Ces modalités avaient été définies par arrêté royal et s'étaient *in fine* retrouvées consacrées dans les articles 58 à 64bis de l'arrêté royal 4 mars 1965 d'exécution du Code des impôts sur les revenus, *M.B.*, 30 avril 1965 (A.R./C.I.R.).

1104. Voy., pour un commentaire de ces différentes conditions, voy. I. Claeys Bouúaert, *op. cit.*, p. 223–248 ; P. Coppens et A. Bailleux, *op. cit.*, p. 308–319 ; M. Vankan et P. Burton, *op. cit.*, n° 150, p. 103 ; B. Dhayer, « L'option des sociétés de personnes pour l'assujettissement de leurs bénéfices à l'IPP (I) », *R.G.F.*, 1974, p. 152–155.

1105. La société, l'être moral, ne disparaît pas totalement et en toutes circonstances, mêmes à des fins d'imposition. Voy. notamment : P. Coppens et A. Bailleux, *op. cit.*, p. 314–315.



attribués aux associés ou membres, chacun étant taxé sur la base de sa part dans le bénéfice<sup>1106</sup>; réciproquement, si la coopérative subissait des pertes, celles-ci étaient réparties entre les associés et constitutives de pertes professionnelles déductibles. Le régime était *mutatis mutandis* identique à celui que nous avons décrit pour les sociétés ou associations sans personnalité juridique<sup>1107</sup>.

**294. Ratio legis.** À la lecture des travaux préparatoires, les considérations qui ont présidé à l'adoption de ce système n'apparaissent pas clairement. Il semble toutefois que ce mécanisme était une des mesures adoptées par le législateur pour remédier à la double imposition des bénéficiaires sociaux, en supprimant *in casu* l'imposition dans le chef de la personne morale<sup>1108</sup>. Aussi, l'idée que l'entreprise constituée en société ne doit payer ni plus ni moins d'impôt que l'entreprise individuelle transparait<sup>1109</sup>. Par le système d'option, le législateur belge autorisait la constitution d'une société, tout en pouvant conserver l'imposition de l'impôt des personnes physiques. De cette manière, l'on encourageait — ou, à tout le moins, l'on ne décourageait pas — le recours à la forme sociétaire, qui « permet une collaboration mieux

---

1106. Le bénéfice de chaque associé était imposé en tant que bénéfice d'exploitation (art. 20, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du C.I.R.).

1107. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 45.

1108. Voy. I. Claeys Bouúaert, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 1.1.6., p. 16–17 et n<sup>o</sup> 6.1.1., p. 223.

1109. *Doc. parl.*, Sénat, 1961–1962, n<sup>o</sup> 366, p. 85–86 : « Anticipant la discussion de cet article, un commissaire se demande s'il est opportun de permettre aux associés de petites sociétés de personnes qui ont jusqu'ici bénéficié d'un régime fiscal excessivement favorable par rapport à celui des entreprises individuelles, d'opter aujourd'hui pour le régime des personnes physiques, si ce régime est plus avantageux que celui des sociétés. Ils ont, pour des raisons fiscales, constitué une société. Tant pis pour eux, si leur calcul s'est avéré mauvais. Et si leur société leur paraît désormais trop lourdement taxée, qu'ils la mettent donc en liquidation. Le ministre des Finances ne peut admettre qu'une telle rigueur qui serait profondément injuste pour les sociétés de personnes, tout de même fort nombreuses, qui se sont constituées pour des raisons tout autres que la recherche d'un avantage fiscal. *Tout ce que l'équité commande, c'est que l'entreprise constituée en société ne paie ni plus ni moins que l'entreprise individuelle.* Il se produira incontestablement des cas où le régime de l'impôt des sociétés sera trop lourd pour certaines sociétés de personnes à capital relativement peu élevé et présentant en fait toutes les caractéristiques d'une entreprise privée. Il est juste de laisser à ces sociétés l'option pour le régime de l'impôt des personnes physiques. » Manifestement, le temps n'était pas à la pénalisation d'entreprises qui tentaient de se placer légalement sous un régime fiscal plus favorable (*Doc. parl.*, Sénat, 1961–1962, n<sup>o</sup> 366, p. 184–185). Voy. aussi J. Kirkpatrick, « L'égalité devant l'impôt en droit belge contemporain », *op. cit.*, p. 61 : « D'une manière générale, on peut dire que le régime des bénéfices réinvestis dans l'entreprise est plus avantageux en société, tandis que le régime des bénéfices retirés de l'entreprise est toujours moins avantageux en société (en raison de la double imposition des dividendes). Pour rétablir l'égalité entre les entreprises individuelles et certaines entreprises sociétaires, la loi donne aux associés des petites sociétés de personnes la faculté d'opter pour l'imposition des bénéfices de la société dans le chef des associés. »



organisée entre des personnes exerçant ensemble leurs activités professionnelles et la réunion de capitaux<sup>1110</sup> ». En effet, l'option n'était pas forcément le vecteur d'une charge fiscale moindre ; chaque cas devait être pesé<sup>1111</sup>.

#### D. L'impôt des personnes morales

**295. Principe.** Selon l'article 136 du C.I.R., « sont assujettis à l'impôt des personnes morales l'État, les provinces et les communes ainsi que 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 qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ». L'impôt des personnes morales exigeait déjà, et c'est toujours le cas aujourd'hui<sup>1112</sup>, la réunion de trois conditions : la personnalité juridique, un domicile fiscal en Belgique et l'absence d'exploitation et d'opérations de caractère lucratif.

**296. Base imposable réduite.** En 1962, les personnes morales soumises à cet impôt étaient imposables en raison des revenus et produits de capitaux et biens mobiliers dont elles avaient bénéficié ou disposé, ainsi que des revenus de propriétés foncières, sauf si ces revenus pouvaient être exonérés<sup>1113</sup>.

#### E. Synthèse

**297. Transparence fiscale, impôt des personnes morales et sociétés.** *A priori*, le système fiscal belge reconnaissait en 1962 un choix alternatif pour les seules sociétés autres que les sociétés par actions (comme les sociétés coopératives) : elles étaient normalement assujetties à l'impôt des sociétés,<sup>1114</sup> mais elles avaient, sous conditions, la faculté d'opter pour un régime de transparence fiscale<sup>1115</sup>.

Dans le descriptif du régime issu de la réforme de 1962, l'on n'envisageait pas textuellement le cas d'une société coopérative soumise à l'impôt des personnes morales car cela ne cadrerait pas avec la philosophie du système : une société devait être soumise à l'impôt des sociétés. Toutefois,

1110. A. Bailleux et J.-L. Reginster, *La loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales. Première partie*. Kalmthout, Biblo, 1986, p. 28.

1111. L'option était-elle forcément le vecteur d'une charge fiscale moindre ? Chaque cas devait être pesé. À ce sujet, voy. P. Coppens et A. Bailleux, *op. cit.*, p. 318-319 ; I. Claeys Bouúaert, *op. cit.*, n° 6.1.2., p. 224 ; B. Dhayer, « L'option des sociétés de personnes pour l'assujettissement de leurs bénéficiaires à l'IPP (II) », *R.G.F.*, 1974, p. 177-180, spéc. p. 179-180.

1112. Voy. *supra*, n° 56.

1113. Voy. l'article 137 du C.I.R.

1114. G. Van Fraeyenhoven, *op. cit.*, n° 203, p. 172-173.

1115. *Ibid.*, n° 202, p. 169-172.

parmi les conditions à rencontrer pour être soumis à cet impôt, il y avait et il y a toujours celle qui requiert une exploitation ou des opérations de caractère lucratif. À défaut, c'est l'impôt des personnes morales qui devait être légalement appliqué<sup>1116</sup>.

### III. *La loi du 3 novembre 1976, l'instauration du système « I.P.M./I.Soc. » contemporain et son incidence sur la taxation des sociétés*

**298. Objectif poursuivi par la réforme de 1976.** La loi du 3 novembre 1976 n'avait pas pour objectif d'entreprendre une réforme globale des impôts sur les revenus comme ce fut le cas en 1919, puis en 1962. Cette loi visait notamment à soumettre à l'impôt des sociétés les A.S.B.L. « mixtes », c'est-à-dire celles qui se livraient à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, tout en affectant les recettes qui en découlaient à la réalisation d'un objectif désintéressé. Ces A.S.B.L. relevaient jusque là d'un système « hybride » : elles étaient soumises à l'impôt des sociétés, mais avec la base imposable et les taux applicables de l'impôt des personnes morales<sup>1117</sup>.

**299. Incidence sur le régime de fiscalisation des revenus des sociétés.** Vu l'objet de cette réforme, aucun effet n'était *a priori* attendu sur le régime fiscal des sociétés. Cette loi a tout de même abouti au système « I.P.M./I.Soc. » tel que nous l'appliquons encore aujourd'hui et quelques extraits du commentaire administratif des articles 179 et 189 du C.I.R. 1992 méritent d'être soulignés *in casu*.

[L]es coopératives de consommation sont, comme les autres sociétés coopératives, soumises à l'ISoc.<sup>1118</sup>

Les sociétés commerciales belges (SA, SCA, SNC, SCS, SPRL, SC et SCRIS) sont, en principe, constituées pour exercer une activité lucrative<sup>1119</sup>.

Quand il ressort de l'analyse des statuts d'une société de droit belge qu'elle n'a pas été constituée en vue de l'exercice d'une activité professionnelle lucrative ('exploitation industrielle, commerciale ou agricole' ou 'occupation 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'ISoc. (cette société est, dans cette éventualité, assujettie à l'IPM, en vertu de l'art. 220, CIR 92). Une telle société est par contre assujettie à l'ISoc., dès l'instant où elle distribue des dividendes étant donné qu'elle est alors censée se livrer à des opérations de caractère lucratif<sup>1120</sup>.

1116. Voy. *supra*, n° 56.

1117. Voy. *infra*, n° 376. Voy. aussi *Doc. parl.*, Chambre, 1975–1976, n° 879/1, p. 16–17; *Doc. parl.*, Chambre, 1975–1976, n° 879/7, p. 7 et *Doc. parl.*, Sénat, 1975–1976, n° 925/2, p. 15.

1118. Com.I.R., n° 189/2.

1119. Com.I.R., n° 179/16.

1120. Com.I.R., n° 179/18.

Il ressort de ces extraits que l'impôt des sociétés est considéré comme l'impôt qui doit s'appliquer par nature aux sociétés, celles-ci étant constituées pour réaliser une activité lucrative. Toutefois, le commentaire administratif prévoit également l'hypothèse de la société qui ne se livre pas à une exploitation ou des opérations de caractère lucratif et qui ne doit pas être assujettie à l'impôt des sociétés.

À la question de savoir si une société se livrait nécessairement à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, nous avons déjà relevé la jurisprudence relative à la gestion de patrimoine qui pouvait suffire à considérer la condition comme rencontrée, de même que la distribution d'un dividende, voire la simple possibilité d'en distribuer un<sup>1121</sup>. À cet égard, c'est en 1984 que la position administrative selon laquelle la *distribution de dividendes* implique la réalisation d'opérations de caractère lucratif et, partant, l'assujettissement à l'impôt des sociétés a été consacrée. En effet, le ministre des Finances a confirmé, par le biais d'une réponse à une question parlementaire, qu'on ne pouvait *a priori* exclure qu'une personne morale constituée sous la forme d'une société commerciale soit assujettie à l'impôt des personnes morales plutôt qu'à l'impôt des sociétés en citant le commentaire administratif de l'époque<sup>1122</sup>. Il a ajouté que l'on pouvait « poser comme principe qu'une telle personne morale est assujettie à l'impôt des sociétés dès l'instant qu'elle distribue des dividendes, étant donné qu'elle est alors censée se livrer à des opérations de caractère lucratif<sup>1123</sup> ».

#### IV. *Les évolutions subséquentes du régime de fiscalisation des sociétés coopératives*

**300. Fin du régime de transparence fiscale.** À compter de l'exercice d'imposition 1987, il n'a plus été permis à une société commerciale autre qu'une société par actions d'opter en faveur de l'application de la transparence fiscale<sup>1124</sup>. L'abrogation du régime de l'option s'explique notamment par la disparition des motifs qui justifiaient sa mise en place. En effet, par exemple, le taux de l'impôt des personnes physiques est désormais généralement

1121. Voy. *supra*, n° 132 et s.

1122. Com.I.R., n° 94/18.

1123. Q.P. n° 248 du 13 mars 1984, posée par le Repr. Vansteenkiste, *Bull.* QR 24, 17 avril 1984, p. 2362, Chambre, 1983-1984 ; *Bull.* n° 631, p. 2154. L'on retrouve ces éléments à l'actuel Com.I.R., n° 179/18.

1124. Article 95 abrogé par l'art. 18 de la L. du 4 août 1986 (*M.B.*, 20 août 1986), en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1987 (art. 51, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>). Les dispositions de l'A.R./C.I.R. ont été abrogées par l'art. 4 de l'A.R. du 5 juillet 1988 (*M.B.*, 19 juillet 1988), en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1987 (art. 14).

supérieur au taux de l'impôt des sociétés<sup>1125</sup>. Il n'y a donc plus, sur ce point, d'incitant à exercer l'option. Le législateur a aussi et surtout voulu lutter contre des pratiques d'évitement de l'impôt. Par exemple, les associés personnes physiques apportaient un patrimoine immobilier privé à une société afin que la société puisse amortir le capital, déduire les frais et imputer les pertes sur les revenus imposables des associés (pratique dite de la « société-villa »). Pour le surplus, la mesure offrait certains avantages additionnels auxquels l'on a manifestement souhaité mettre un terme : en optant, l'associé pouvait déduire des pertes de la société de ses autres revenus et même les compenser avec les revenus professionnels de son conjoint<sup>1126</sup>.

Dorénavant, pour bénéficier d'une imposition selon le régime de l'impôt des personnes physiques, seule demeure l'hypothèse d'une dissolution de la personne morale et d'un exercice de l'activité professionnelle en tant qu'indépendant « personne physique<sup>1127</sup> ».

Il en résulte que les sociétés coopératives qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif doivent être assujetties à l'impôt des sociétés, selon le régime applicable aux « sociétés commerciales belges autres que les sociétés par actions ».

**301. Vie et mort de la distinction entre « sociétés de personnes » et « sociétés de capitaux » dans le Code des impôts sur les revenus.** Lors de la coordination du Code des impôts sur les revenus en 1992, une distinction entre les « sociétés de personnes » et les « sociétés de capitaux » était venue se substituer à l'ancienne terminologie<sup>1128</sup>. Toutefois les règles distinctives entre les deux catégories de sociétés, notamment quant à la base imposable<sup>1129</sup>, ont disparu au fil des ans<sup>1130</sup>. L'arrêté royal de pouvoirs spéciaux

1125. Lors de la réforme de 1991 (voy. *supra*, n° 253 et s.), le ministre de la Justice avait d'ailleurs souligné l'utilisation abusive de la structure coopérative qui permettait un « glissement de l'impôt des personnes physiques vers celui des sociétés » (*Doc. parl.*, Sénat, 1990–1991, n° 1374/008, p. 3).

1126. *Voy. Doc. parl.*, Sénat, 1985–1986, n° 310/1, p. 7–8. À ce sujet, voy. M. Bourgeois, B. Peeters et X. Pace, *op. cit.*, p. 207.

1127. A. Bailleux et J.-L. Reginster, *op. cit.*

1128. Art. 2, § 2, 3° et 4°, du C.I.R. 1992.

1129. Lors de la coordination du C.I.R., les articles 98 et 100 ont été coordonnés par le biais d'une seule disposition, l'article 185 du C.I.R. 1992. En vertu de cette disposition, les sociétés seront taxées sur le montant total de leur bénéfice, y compris les dividendes distribués. Parmi les dividendes distribués, l'on rangera les intérêts payés sur certaines avances qui étaient allouées aux sociétés de personnes.

1130. *Voy. déjà* la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre (*M.B.*, 16 décembre 1988) ainsi que la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales (*M.B.*, 29 décembre 1989). *Voy. aussi respectivement* : *Doc. parl.*, Sénat, 1988, n° 440 et *Doc. parl.*, Chambre, 1989–1990, n° 1026.

du 20 décembre 1996<sup>1131</sup> supprimera la distinction, devenue inutile, entre les deux catégories de sociétés<sup>1132</sup>.

La distinction entre sociétés de personnes et sociétés de capitaux subsiste à d'autres égards et il est à noter que la société coopérative n'est pas toujours placée dans la catégorie des sociétés de personnes. Par exemple, pour l'application des droits d'enregistrement, le traitement des sociétés coopératives est assimilé à celui des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions<sup>1133</sup>.

## Sous-section 2. *La fiscalisation des revenus de la société coopérative abordée via la déclinaison des règles de référence du droit des personnes morales*

A. *Comment l'activité économique de la société coopérative était-elle ou est-elle appréhendée par le système fiscal ?*

**302. Assujettissement de principe des revenus de la coopérative à l'impôt des sociétés.** Dans le cadre du système cédulaire, la société coopérative, comme toute autre société, doit s'acquitter de la taxe professionnelle sur les bénéfices d'exploitation mis en réserve.

À partir de l'entrée en vigueur de la réforme de 1962, la société coopérative (société autre qu'une société par actions) qui se livrait à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif était régie par *l'impôt des sociétés* sauf si elle avait pu valablement opter, jusqu'à l'exercice d'imposition 1987, pour un *régime de transparence fiscale*.

1131. A.R. portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1<sup>er</sup>, et 3, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup> de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne du 20 décembre 1996, *M.B.*, 31 décembre 1996.

1132. J. Kirkpatrick et D. Garabedian, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 2.4., p. 102.

1133. Voy. les spécificités d'application des articles 129 et 130 du Code des droits d'enregistrement relatifs aux mécanismes de transfert des biens immeubles sociaux — excepté le cas de l'apport en société — dans le patrimoine des associés. Ces deux dispositions prévoient que « l'acquisition par un ou plusieurs associés, autrement que par voie d'apport en société, d'immeubles situés en Belgique provenant d'une société [...] donne lieu de quelque manière qu'elle s'opère, au droit établi pour les ventes ». L'article 129 prévoit des exceptions à l'application de cette règle pour les sociétés en nom collectif ou en commandite simple, les sociétés privées à responsabilité limitée et les sociétés agricoles. Aucune exception n'est prévue pour les sociétés par actions (sociétés anonymes et sociétés commandites par actions) et pour les sociétés coopératives. À ce sujet, voy. notamment A. Culot, « Titre VI – Droit sur les apports en société et sur leur liquidation », in *Manuel des droits d'enregistrement*, 10<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 295–334 ; M. De Munter, « Cession au copropriétaire actionnaire : le droit de vente pas discriminatoire », *Le Fiscologue*, n<sup>o</sup> 1738, 18 mars 2022, p. 9.

B. *La finalité de la société coopérative exerçait-elle ou exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de celle-ci ?*

**303. Peu d'impact de la finalité sur le régime fiscal des coopératives agréées.** À l'origine, aucun mécanisme spécifique touchant à la réglementation des sociétés coopératives agréées ne suscitait un traitement fiscal différencié. À partir de la réforme de 1962, pour rappel, différentes mesures spécifiques verront le jour : l'exonération, à l'impôt des sociétés, d'une première tranche de dividendes versés par la société coopérative agréée à une personne physique<sup>1134</sup>, l'application extensive des taux réduits a été prévue pour les petites sociétés<sup>1135</sup>, une exception à la taxation des revenus de capitaux investis<sup>1136</sup> et, enfin, 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<sup>1137</sup>.

Le régime contemporain issu de la loi de 1977 a mis l'*activité* menée au premier plan de la question de l'assujettissement en matière d'imposition sur les revenus. Toutefois, il ressort d'une position administrative que la distribution de dividendes par une société — caractéristique de la *finalité* — implique automatiquement son assujettissement à l'impôt des sociétés.

C. *L'existence de mécanismes d'asset lock exerçait-elle ou exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de la société coopérative ?*

**304. Indifférence du régime fiscal à la préservation du patrimoine d'une coopérative agréée.** À notre connaissance, l'on ne peut pas faire état d'un mécanisme de préservation du patrimoine spécifique à la réglementation des sociétés coopératives agréées qui ait donné droit à un traitement fiscal différencié. Notons toutefois que, à une certaine époque, l'attribution d'une ristourne était un critère d'agrément des sociétés coopératives. Les ristournes, dans la mesure où elles consistent uniquement en des corrections de prix de vente trop élevés ou de prix d'achat trop bas, sont considérées comme des dépenses professionnelles<sup>1138</sup> déductibles de la base d'imposition. Au

1134. Voy. *supra*, n° 174 et s.

1135. Voy. *supra*, n° 183 et s.

1136. Ce mécanisme a évolué vers une exception à la requalification des intérêts en dividendes : voy. *supra*, n° 179 et s.

1137. Voy. *supra*, n° 182.

1138. Les travaux préparatoires de la loi de 1919 auxquels se sont ralliés l'administration et la jurisprudence soutiennent que les ristournes sont des restitutions, des diminutions de prix fixé initialement ou encore des excédents de cotisations (voy. *Doc. parl.*, Chambre, 1918–1919, p. 1420; C. de Smeth et J. Carmois, *Dictionnaire fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1929, v° « sociétés coopératives », p. 509; Cass., 7 décembre 1920, *Pas.*, 1921, I, p. 169; Voy. circulaire du 10 mai 1938, *B.C.D.*, 1938, p. 243).

contraire, si elles sont allouées compte tenu de la participation dans le capital, elles sont imposables<sup>1139</sup> en tant que dépenses non admises<sup>1140</sup>. Un système particulier, déjà prévu d'ailleurs sous le régime cédulaire<sup>1141</sup>, est réservé aux coopératives de consommation<sup>1142</sup> pour lesquelles il convient de distinguer, outre la nature de la ristourne, le moment de son octroi (avant ou après la clôture des comptes)<sup>1143</sup>.

## SECTION 3. DISCUSSION ET CONCLUSIONS DU CHAPITRE 2

### Sous-section 1. *Évaluation des rapports entre branches du droit : apport du droit des personnes morales dans la compréhension du droit fiscal*

**305. Le droit des personnes morales comme grille de lecture du droit fiscal.** L'apport du droit des personnes morales dans la compréhension du régime de fiscalisation des revenus des sociétés coopératives agréées peut être observé à deux égards au moins.

Premièrement, en miroir de la réglementation non fiscale, le système de fiscalisation des revenus n'a jamais établi une distinction fondamentale entre les « vraies » et les « fausses » sociétés coopératives<sup>1144</sup>. Certes, il existe quelques (rares) règles spécifiquement réservées aux sociétés coopératives

---

1139. Sous le régime cédulaire, il était déjà prévu que si, sous le nom de ristournes, la société fait des répartitions sans rapport avec ces prix, non proportionnels aux achats ou ventes, il s'agit de rémunération du capital versé (M. Feye, *op. cit.*, n° 114, p. 189; Liège, 11 juillet 1928, *R.P.S.*, 1929, p. 70; Liège, 12 février 1930, *R.P.S.*, 1930, p. 236, *J.P.D.F.*, p. 114; instruction du 14 décembre 1937, *B.C.D.*, 1938, p. 46-47, nos 172-173; E. Bours, *op. cit.*, n° 152, p. 138-139 et la jurisprudence citée).

1140. H. Du Faux, « Sociétés coopératives », *op. cit.*, n° 10; A. Van Hulle, F. Hofkens et K. Van Hulle, *De coöperatieve vennootschap*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1989, n° 551 et s.; K. Geens, *Fiscale aspecten van de coöperatieve vennootschap, fiscaal patrimonium Beheer*, Bruxelles, Centrum voor fiscale wetenschappen, 1987; A. et K. Van Hulle, *De coöperatieve vennootschap*, Reeks Notariële Praktijkstudies, Anvers, Kluwer, 1996, p. 150-152.

1141. J. Van Houtte, *Principes de droit fiscal belge*, Erasme, Bruxelles-Paris, 1958, n° 251, p. 172-173; E. Schreuder, *op. cit.*, n° 105, p. 125 et n° 235, p. 222.

1142. Voy. Com.I.R., n° 189/1 : « Les sociétés coopératives de consommation sont des coopératives constituées par des consommateurs, qui vendent directement aux consommateurs des objets de consommation qu'elles achètent ou fabriquent elles-mêmes ou en collaboration avec d'autres coopératives ». La coopérative fondée par les pionniers de Rochdale était, pour rappel, une coopérative de consommation (*supra*, n° 236).

1143. Art. 189 du C.I.R. 1992. À ce sujet, voy. notamment F. Vanistendael, « Traitement fiscal des sociétés coopératives », *R.G.F.*, 1986, p. 159-170, spéc. p. 165-166.

1144. Concernant le régime cédulaire, voy. M. Feye, *op. cit.*, n° 37, p. 79; E. Bours, *op. cit.*, n° 152, p. 138.



agréées. Si les sociétés coopératives agréées s'apparentent bien à l'idéal coopératif, elles ne sont toutefois pas les seules. À l'exception du régime fiscal associé aux ristournes, le système fiscal demeure toutefois silencieux à l'égard des « vraies » sociétés coopératives non agréées.

Deuxièmement, si, par la réforme de 1962, le régime de fiscalité directe associe désormais en principe *un* contribuable à *un* impôt, en lieu et place du système cédulaire, en pratique, ce phénomène de globalisation pour les sociétés avait déjà cours sous le régime préexistant<sup>1145</sup> et, dans ce cadre, la notion de société telle que la jurisprudence l'a élaborée en droit des personnes morales a eu un impact déterminant<sup>1146</sup>. 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<sup>1147</sup>. C'est cette jurisprudence qui semble à l'origine du lien établi entre la société et sa soumission à l'impôt des sociétés. C'est encore elle qui peut également expliquer le libellé de l'article 183 du C.I.R. 1992, la première disposition à consulter pour appréhender la base d'imposition à l'impôt des sociétés :

Sous réserve des dérogations prévues au présent titre, les revenus soumis à l'impôt des sociétés ou exonérés dudit impôt sont, quant à leur nature, les mêmes que ceux qui sont envisagés en matière d'impôt des personnes physiques; leur montant est déterminé d'après les règles applicables aux bénéfices.

La nature des revenus soumis à l'impôt des sociétés est identique à celle des revenus imposables selon l'impôt des personnes physiques (revenus immobiliers, revenus mobiliers, revenus professionnels, revenus divers). Toutefois, comme tous les actifs sont, pour leur imposition, considérés comme affectés à l'exercice de leur activité lucrative, les revenus d'une société sont nécessairement des produits de l'activité professionnelle. Telle est la raison qui conduit à devoir, sauf dérogations spécifiques, se reporter aux règles applicables aux *bénéfices* — c'est-à-dire aux règles applicables aux entreprises industrielles, commerciales ou agricoles quelconques — de l'impôt des personnes physiques.

---

1145. Voy. *supra*, n° 279 et s.

1146. Voy. *supra*, n° 281.

1147. 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.



## Sous-section 2. *La tension entre activité et finalité dans la détermination du sort fiscal de la société coopérative agréée*

**306. Le lien créé entre l'activité et la finalité pour la détermination du sort fiscal de la société coopérative agréée.** Dans un système de fiscalisation des revenus qui ne tient compte en principe que de l'activité menée par les sociétés, l'on peut remarquer depuis plusieurs décennies l'existence d'une tension entre l'activité et la finalité dans la détermination du sort fiscal de la société coopérative agréée. À partir de 1919, la société en tant que personne morale est vue comme entièrement vouée à la réalisation de son *activité* sociale, laquelle commande une soumission globale de la société coopérative à la taxe professionnelle. En 1962, pour déterminer le statut fiscal, le régime de transparence fiscale mis de côté, c'est l'*activité* exercée par la société qui est déterminante : la société coopérative doit être soumise à l'impôt des sociétés si elle se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ou à l'impôt des personnes morales si elle ne se livre pas à de telles opérations. En 1977, le régime actuel « I.P.M./I.Soc. » est mis en place, mais rien ne change concernant l'application du système aux sociétés coopératives : l'*activité* est déterminante.

En 1984, le ministre des Finances déclare que la distribution d'un dividende implique la réalisation d'opérations de caractère lucratif et partant l'application de l'impôt des sociétés sans possibilité de dérogation. Or, procéder à une telle distribution révèle certes la poursuite d'un but de lucre sociétaire tout comme la poursuite d'un but de lucre fiscal<sup>1148</sup>. Toutefois, ce facteur n'est pas pertinent pour apprécier si l'entité se livre ou non à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif dans le système « I.P.M./I.Soc. ». Par contre, une fois que l'on a pu conclure que la société coopérative rencontrait la condition relative à l'exploitation ou aux opérations de caractère lucratif, le fait de poursuivre un but de lucre fiscal la prive d'un accès aux portes de sortie de l'impôt des sociétés<sup>1149</sup>. En considérant que, dès lors que la société coopérative distribue un tel dividende,

---

1148. Pour rappel, il n'est pas inconcevable qu'une société coopérative puisse être qualifiée de « personne morale sans but de lucre fiscal » et qu'elle puisse revendiquer avec succès le bénéfice des articles 181 et 182 du C.I.R. 1992. Pour ce faire, il convient que ladite société renonce dans ses statuts à distribuer un quelconque dividende et qu'elle précise également dans ses statuts l'affectation adéquate de son boni de liquidation. L'on parle alors d'une « S.F.S. à l'état pur » ou d'une « société assimilée » (voy. *supra*, n° 120 et s.).

1149. Voy. *supra*, n° 66.

il ne faut plus se livrer à un examen des activités menées, mais s'en référer à la finalité ainsi exprimée pour la soumettre automatiquement à l'impôt des sociétés<sup>1150</sup>, la position administrative s'oppose donc frontalement à la philosophie au cœur du système contemporain.

---

1150. Com.I.R., n° 179/18.

# Chapitre 3

## L'association sans but lucratif

### SECTION 1. LES ASPECTS DE DROIT DES PERSONNES MORALES

#### Sous-section 1. *L'association sans but lucratif et le droit des personnes morales à travers le temps*

**307. Plan de l'exposé.** Ce n'est que par une loi du 27 juin 1921 que les associations sans but lucratif se sont vu accorder la personnalité juridique<sup>1151</sup>. C'est également cette loi qui définit la spécialité légale, et donc le champ d'action autorisé, des A.S.B.L. (I). Une loi du 2 mai 2002<sup>1152</sup> a opéré une réforme majeure de la réglementation des A.S.B.L. Toutefois, quant aux questions que nous étudions, celle-ci a été le vecteur de clarifications plutôt que d'innovations (II). Signalons en outre que, depuis l'entrée en vigueur de la loi du 25 décembre 2017<sup>1153</sup>, il faut désormais évoquer la loi du 27 juin 1921 « sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes<sup>1154</sup> ».

---

1151. Loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, *M.B.*, 1<sup>er</sup> juillet 1921.

1152. Loi du 2 mai 2002 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, *M.B.*, 11 décembre 2002.

1153. Art. 38 de la loi du 25 décembre 2016 modifiant le statut juridique des détenus et la surveillance des prisons et portant des dispositions diverses en matière de justice, *M.B.*, 30 décembre 2016.

1154. Au sujet de cette loi, voy. notamment M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 48-1, p. 215-217.

**I. La loi du 27 juin 1921 : une personnalité juridique pour les A.S.B.L. et un champ d'action controversé**

**308. Une définition controversée.** Les A.S.B.L. sont institutionnalisées en 1921. En comparaison des sociétés, c'est assurément une consécration tardive. Celle-ci, tout comme les traits caractéristiques de la loi de 1921, ne peuvent être compris que dans une perspective historique (A). Peut obtenir la personnification juridique, l'association qui « ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales, ou [...] ne cherche 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'A.S.B.L., font l'objet de tant de controverses que tenter de définir l'A.S.B.L. revient à affronter un véritable « casse-tête<sup>1155</sup> » (B).

**A. Le contexte historique, clé essentielle pour saisir les raisons d'une consécration tardive de l'association sans but lucratif et les traits caractéristiques de sa réglementation<sup>1156</sup>**

Oui, l'expérience des siècles témoigne contre les gens de mainmorte, et elle conseille de les abolir comme le fit le législateur révolutionnaire; ou si l'on doit les conserver par un motif de nécessité ou d'utilité publique, il faut du moins limiter leur cercle d'action, de manière qu'ils remplissent le but dans lequel ils sont institués sans devenir dangereux pour la société et les individus<sup>1157</sup>.

**309. Persistance, tout au long du XIX<sup>e</sup> siècle, de la méfiance révolutionnaire à l'égard des groupements sans but lucratif.** Ces quelques mots sous la plume de Laurent permettent de saisir le climat qui régnait à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle. Alors que l'existence des sociétés a été consacrée par le Code civil de 1804 et le Code de commerce de 1807, le temps était à la défiance pour les organismes sans but lucratif, vraisemblablement parce que l'on craignait le

1155. Voy. M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, 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; M. Coipel, « Le casse-tête de la définition légale de l'A.S.B.L. », *Cahiers de la Faculté de droit de Namur*, n° 2, Faculté de droit de Namur, Namur, 1998.

1156. A. Benoit-Moury et D. Gol, « La loi de 1921 », in N. Thirion et O. Caprasse (éd.), *ASBL., Fondations et Associations internationales*, Bruxelles, la Charte, 2004, p. 3–6; J. Hansenne, « L'A.S.B.L. en 1921 », in Commission Droit et Vie des Affaires de l'Université de Liège, *Les a.s.b.l., évaluation critique d'un succès*, *op. cit.*, p. 3–14; V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, p. 13–23.

1157. F. Laurent, *Principes de droit civil*, t. I, Bruxelles, Bruylant, 1869, n° 299, p. 386.

retour de la mainmorte et des corporations — alors que le décret d'Allarde avait proclamé la liberté d'entreprendre en 1791 — et la constitution de mouvements ouvriers<sup>1158</sup>.

Sous le régime hollandais, les associations étaient soumises à un contrôle préalable du gouvernement<sup>1159</sup>. Aussi, le Code pénal réprimait les associations de plus de vingt personnes constituées sans l'autorisation du gouvernement dont le but était de se réunir pour s'entretenir de sujets religieux, littéraires, politiques ou autres<sup>1160</sup>.

Dès 1831, la Constitution a consacré le droit de s'associer<sup>1161</sup>. La Belgique vivait depuis lors dans une « illusion de modernité<sup>1162</sup> ». Le législateur avait certes accordé au « coup par coup » la personnalité juridique à *certaines institutions ou organismes déterminés*<sup>1163</sup>, puis à *certain types d'associations dans des domaines particuliers*<sup>1164</sup>, puis encore aux *associations internationales poursuivant un but scientifique*<sup>1165</sup>. Pour les autres associations, s'il leur était certes loisible de s'associer, comment auraient-elles pu vivre sans le droit de posséder, d'acquérir, de transmettre, d'agir en justice ou encore de recevoir des libéralités<sup>1166</sup> ?

1158. Tout comme de la libre constitution de sociétés anonymes (loi du 18 mai 1873 en Belgique). Voy. N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, note subpaginale (156), p. 70.

1159. Voy. notamment : H. Velge, *Associations et fondations en Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 1942, n° 32, p. 29.

1160. Art. 291 du Code pénal du 20 février 1810. Voy. P. T'Kint, « La loi du 27 juin 1921, sa genèse, ses modifications et l'évolution de son environnement », in Syneco (dir.), *ASBL et société à finalité sociale — Quelques aspects juridiques et économiques*, *op. cit.*, p. 3.

1161. Actuel art. 27 de la Constitution.

1162. Voy. *Doc. parl.*, Sénat, *Ann. parl.*, séance du 14 juin 1921, p. 636.

1163. *Doc. parl.*, Chambre, Rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, p. 5. Il s'agit notamment des universités d'État à Gand et à Liège. Une fois la loi de 1921 adoptée, certaines institutions ont été soumises aux dispositions de cette nouvelle loi alors que d'autres sont restées régies par la loi spéciale qui les avait créées (voy. *Doc. parl.*, Chambre, *Ann. parl.*, séance du 11 mai 1921, p. 1193).

1164. À savoir, les sociétés mutualistes (loi du 23 juin 1894 portant révision de la loi du 3 avril 1851 sur les sociétés mutualistes, *M.B.*, 25–26 juin 1894) et les unions professionnelles (loi du 31 mars 1898 sur les Unions professionnelles, *M.B.*, 8 avril 1898).

1165. Loi du 25 octobre 1919 tendant à accorder la personnification civile aux associations internationales à but scientifique, *M.B.*, 5 novembre 1919.

1166. *Doc. parl.*, Chambre, Rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, p. 1–2. Ces associations pouvaient recourir à la figure du contrat innommé qui ne créait pas d'individualité juridique et faisait des membres des copropriétaires indivis. Elles pouvaient aussi se travestir en sociétés et couraient alors le risque d'être annulées ou considérées comme dépourvues de personnalité juridique par les cours et tribunaux. Voy. aussi la circulaire du ministre de l'Intérieur, 16 avril 1831, citée par M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, note subpaginale (2), p. 197 : « L'article 20 de la Constitution qui reconnaît aux Belges le droit de s'associer, ne donne

**310. Impact de la Première Guerre mondiale.** La Première Guerre mondiale avait accru de façon drastique les besoins de capitaux<sup>1167</sup> et l'État devait accomplir de plus en plus de missions. Dans ce contexte, le législateur a voulu permettre à la société civile d'assister l'État dans la poursuite de l'intérêt général en instaurant une atmosphère juridique favorable<sup>1168</sup> : la loi du 27 juin 1921<sup>1169</sup> a fourni un moyen légal permettant d'exercer le droit de s'associer dans sa plénitude, en reconnaissant la personnalité juridique aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique<sup>1170</sup>. Ce n'est donc que lors de l'entrée en vigueur de cette loi que la *summa divisio* entre les groupements constitués dans l'espoir d'un partage de bénéfices — les sociétés — et ceux dépourvus d'esprit de lucre — notamment les associations — a vu le jour<sup>1171</sup>.

**311. Philosophie générale de la loi de 1921.** La loi de 1921 était marquée par un *libéralisme* certain (une absence d'intervention gouvernementale préalable, une structure calquée sur celle des sociétés commerciales, des statuts aux mentions élémentaires). Toutefois, une *intervention étatique* apparaissait indispensable pour veiller à ce que ce patrimoine d'intérêt général ne soit pas détourné du but en vue duquel il a été constitué et à ce que celui-ci ne prenne pas un développement tel qu'il en résulterait une disproportion entre les biens dont l'association dispose et l'œuvre qu'elle doit réaliser<sup>1172</sup>. Ce contrôle était en grande partie réalisé par le biais de la *publicité*, vue comme l'une des garanties les plus sûres contre les abus<sup>1173</sup>. En

---

point aux associations qui seront formées en vertu de cette disposition, dans un but religieux, philosophique, industriel, etc., le droit d'acquérir et de transférer des biens comme des personnes civiles; elle ne leur confère aucun privilège semblable, et laisse entière la législation préexistante à cet égard. Quant aux associations précédemment reconnues comme personnes civiles, elles restent soumises aux obligations que leur imposent les lois et règlements qui les instituent. »

1167. Voy. également *supra*, n° 274.

1168. *Doc. parl.*, Chambre, Rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, p. 4–5. Concernant les fondations, voy. *infra*, n° 446.

1169. Loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, *M.B.*, 1<sup>er</sup> juillet 1921.

1170. L'on reconnaît que la personne morale est un organisme naturel qui a besoin, pour vivre, du droit reconnu à l'individu de posséder, d'acquérir, de transmettre, d'agir en justice et de recevoir des libéralités par des donations ou des legs (*Doc. parl.*, Chambre, Rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, p. 1).

1171. Voy. X. Dieux, « Le principe de la spécialité légale : 'aujourd'hui... et demain peut-être' », *op. cit.*, p. 258.

1172. La création d'une personne morale entraîne forcément l'affectation à des fins durables, sinon permanente, de biens susceptibles de s'accumuler. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, Séance du 22 juin 1920, n° 375, p. 4 et 6.

1173. *Doc. parl.*, Chambre, Rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, p. 9.

conséquence, la liberté des conventions s'imposait sauf quand l'intervention de l'État apparaissait strictement nécessaire.

À côté de l'association, la loi de 1921 envisageait une autre structure visant l'affectation d'un patrimoine à des fins d'ordre général : la fondation ou l'« établissement d'utilité publique<sup>1174</sup> ». Si leur but les rapproche, association et fondation se distinguaient par leur mode de formation et d'administration<sup>1175</sup>. Ces différences impliquaient et justifiaient les distinctions du point de vue tant de leur fonctionnement que du contrôle que l'autorité publique devait exercer<sup>1176</sup> — celui-ci était plus étroit pour les établissements d'utilité publique<sup>1177</sup>.

**312. La survivance de la crainte de la mainmorte.** Aussi libérale soit-elle, la loi du 27 juin 1921 exprimait à différents égards la crainte d'un retour de la mainmorte, d'une accumulation de richesses par des associations et des fondations, des institutions dont le but dépasse les intérêts des membres, qui ne meurent jamais et dont le patrimoine échappe aux règles de mutation par décès<sup>1178</sup>. En effet, pour assurer une égalité des citoyens devant le fisc, la loi de 1921 avait requis que ces institutions s'acquittent d'une contribution compensatoire aux charges de l'État, sous la forme d'une taxe annuelle appelée « taxe forfaitaire<sup>1179</sup> ». Cette taxe forfaitaire a été remplacée par l'actuelle « taxe compensatoire des droits de succession ». D'autres dispositifs visant à empêcher l'A.S.B.L. de s'enrichir exagérément (notamment l'interdiction de

1174. *Doc. parl.*, Chambre, Séance du 22 juin 1920, n° 375, p. 4.

1175. « En matière d'établissements d'utilité publique, [en comparaison des A.S.B.L.,] le gouvernement a des devoirs et des droits d'intervention bien plus marquants, dérivant logiquement de leur mode de création. Il n'est plus en présence d'associés qui représentent la collectivité avec son patrimoine et qui sont maîtres de sa destinée. Il est en présence d'une institution qui est livrée à elle-même et qui est administrée par des personnes représentant la volonté d'un fondateur disparu. Les administrateurs nommés conformément aux statuts ne sont pas les propriétaires du patrimoine et ne sont pas les maîtres de la destinée de l'établissement d'utilité publique. Ils doivent le gérer comme de simples mandataires préposés à l'exécution des statuts qui fixent son sort » (*Doc. parl.*, Chambre, *Ann. parl.*, séance du 11 mai 1921, p. 1192–1193).

1176. *Doc. parl.*, Chambre, séance du 22 juin 1920, n° 375, p. 5.

1177. *Voy. infra*, n° 447.

1178. Avant 1984, les sociétés ne pouvaient être constituées que pour trente ans au maximum ; avant l'expiration de cette durée, une prorogation était possible.

1179. *Doc. parl.*, Chambre, rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, p. 10 ; *Doc. parl.*, Chambre, *Ann. parl.*, séance du 11 mai 1921, p. 1193. Comme l'observent N. Thirion *et alii*, un droit d'indemnité dont le taux variait entre un cinquième et un sixième de leur valeur frappait les biens passés en mainmorte en vertu d'un édit général de 1749. Cette taxe, appelée, « amortissement », était également destinée à compenser les pertes de droits de succession et d'aliénation. Il s'agit en quelque sorte d'un ancêtre de la taxe forfaitaire et de la taxe compensatoire des droits de succession (N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, note subpaginale [156], p. 70).

posséder des immeubles autres que ceux nécessaires à la réalisation du but social et la nécessité d'une autorisation ministérielle pour recevoir des dons et legs) seront supprimés ou atténués au fil du temps<sup>1180</sup>.

B. *La loi de 1921 et le « casse-tête » de la définition de l'A.S.B.L.*

**313. Énumération des conditions légales.** L'A.S.B.L. désigne l'association qui « ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales, ou qui ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel ». *A priori*, si l'on s'en tient à la lettre de la loi, le législateur définit le cadre facultatif de l'A.S.B.L. sous l'angle de son activité (une A.S.B.L. ne peut pas se livrer à des opérations industrielles ou commerciales; 2) et par le biais de sa finalité (une A.S.B.L. ne peut pas chercher à procurer à ses membres un gain matériel; 3). Il ressort d'une analyse des travaux préparatoires de la loi du 27 juin 1921 que les deux conditions doivent être rencontrées pour pouvoir bénéficier du cadre de l'A.S.B.L. La méthode de l'interprétation téléologique<sup>1181</sup>, qui préfère l'esprit à la lettre de la loi<sup>1182</sup>, place le but de l'A.S.B.L. — et donc sa finalité — au cœur des deux conditions cumulatives (1).

1. La définition de la spécialité légale de l'A.S.B.L. par le biais de deux conditions

**314. Maintien de la possibilité de constituer, parallèlement aux A.S.B.L., des associations de fait.** La loi du 27 juin 1921 tendait à reconnaître une personnalité juridique aux associations sans but lucratif<sup>1183</sup>. Le cadre de l'A.S.B.L. était facultatif : les associations demeuraient libres de rester en dehors du régime ainsi mis à disposition, mais, si elles souhaitaient en bénéficier, elles devaient se conformer aux conditions fixées<sup>1184</sup>. La constitution d'associations de fait n'est donc pas entravée par cette loi<sup>1185</sup>.

1180. À ce sujet, voy. M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 26, p. 208 et n° 45, p. 213.

1181. Sur cette méthode, voy. notamment P. Delnoy, *Éléments de méthodologie juridique*, Bruxelles, Larcier, 2005, p. 172–174.

1182. Voy. M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 132, p. 147 : « La *ratio legis* une fois découverte, la lettre du texte peut s'effacer au profit d'une formulation qui traduit son esprit ».

1183. *Doc. parl.*, Chambre, *Ann. parl.*, séance du 12 mai 1921, p. 1212. Il s'agissait d'affirmer la parfaite légalité des simples communautés de fait qui resteraient en marge du régime personnalisé (voy. J. Goedseels, *Traité juridique des Associations sans but lucratif et des établissements d'utilité publique* », Bruxelles, Larcier, 1935, n° 579, p. 77).

1184. *Doc. parl.*, Chambre, *Ann. parl.*, séance du 12 mai 1921, p. 1212.

1185. Voy. J. Goedseels, *Traité juridique des Associations sans but lucratif et des établissements d'utilité publique*, *op. cit.*, n° 579, p. 77.



**315. La spécialité légale des A.S.B.L.** La loi de 1921 tendait à spécifier la spécialité légale de l'A.S.B.L. et donc à en préciser le champ d'action autorisé. L'association sans but lucratif était définie comme celle « qui ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales, *ou*<sup>1186</sup> qui ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel<sup>1187</sup> ».

Quel rapport existe-t-il entre ces deux conditions ? Doivent-elles être réunies cumulativement ou, *a contrario*, la conjonction « ou » implique-t-elle un caractère alternatif — de sorte que dès lors qu'une seule condition est rencontrée, l'association en cause est une A.S.B.L. ? L'histoire est, ici encore, d'un grand secours pour comprendre le sens des textes. En effet, la définition initiale de l'association sans but lucratif précisait que, pour être qualifiée d'association *à but lucratif*, il suffisait que ladite association *soit* se livre à des opérations industrielles ou commerciales, *soit* cherche à procurer à ses membres un gain matériel<sup>1188</sup>. Pour prétendre au statut d'association *sans but lucratif*, il fallait donc nécessairement qu'*aucune* de ces conditions ne soit satisfaite : l'association sans but lucratif ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales *et* elle ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel<sup>1189</sup>.

À la lecture des travaux préparatoires, le législateur est mu par la volonté d'instituer un cadre juridique pour les organismes qui ne disposaient pas jusqu'alors de formule légale à disposition<sup>1190</sup>. Sur cette seule base, l'on pouvait encore douter de la nécessité de recourir à deux conditions. En effet, la première condition (ne pas se livrer à des opérations industrielles ou commerciales) est conçue à l'antipode de la définition de *la société commerciale* ; les sociétés commerciales sont celles qui ont pour objet des *actes de commerce*. La seconde condition (ne pas chercher à procurer à ses

1186. Nous soulignons.

1187. Sur l'évolution du texte, voy. *Doc. parl.*, Chambre, Séance du 22 juin 1920, n° 375, p. I et II. *Doc. parl.*, Chambre, Rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, annexe, p. II. Voy. J. Goedseels, *Traité juridique des Associations sans but lucratif et des établissements d'utilité publique*, *op. cit.*, n° 576, p. 76–77. Initialement, le texte faisait mention d'exemples de domaines d'activités (politique, religieuse, scientifique, artistique, pédagogique, de bienfaisance, d'agrément) auxquels on voulait ajouter le caractère sportif. *In fine*, la Section centrale a jugé qu'il serait encore plus simple de renoncer à une énumération qui ne servait qu'à faire le relevé d'illustrations.

1188. L'alinéa 3 a été revu pour définir directement quelles sont les associations pouvant jouir de l'application de la loi de 1921, plutôt que d'explicitier, *a contrario*, comment se caractérise une association poursuivant un but lucratif (J. Goedseels, *Traité juridique des Associations sans but lucratif et des établissements d'utilité publique* », *op. cit.*, n° 576, p. 76–77).

1189. Les travaux parlementaires de la loi du 2 mai 2002 attestent de ce que c'est cette évolution du texte qui est à l'origine de l'imperfection du texte : voy. *Doc. parl.*, Sénat, 2000–2001, n° 283/14, p. 4.

1190. *Doc. parl.*, Sénat, *Ann. parl.*, séance du 14 juin 1921, p. 637.

membres un gain matériel) est le contre-pied de l'article 1832 du Code civil qui définissait la *société*, aussi bien civile que commerciale; la société est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre quelque chose en commun, *dans la vue de partager le bénéfice qui pourra en résulter*. Seule cette seconde condition suffisait pour satisfaire à l'intention du législateur<sup>1191</sup>.

Les travaux préparatoires révèlent, à d'autres endroits, le caractère essentiel et le sens à donner à la première condition — l'A.S.B.L. ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales. Deux amendements étaient destinés à proposer une définition alternative de l'association sans but lucratif. Même s'ils ont été rejetés, ceux-ci ont suscité des discussions intéressantes permettant de saisir l'enjeu de la première condition : ce qui caractérise ces associations c'est le but désintéressé de l'œuvre qu'elles poursuivent<sup>1192</sup>. Ce but désintéressé n'est pas atteint si les membres s'enrichissent

---

1191. M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 118, p. 140.

1192. Pour éclairer le propos, il faut évoquer ces deux amendements (concernant l'article 1<sup>er</sup>, al. 2, de la loi), lesquels seront *in fine* retirés : « L'association sans but lucratif est celle qui n'a pas pour but de se livrer à des opérations industrielles ou commerciales ou de chercher à procurer à ses membres un gain matériel » (proposition du rapporteur Tibbaut; *Doc. parl.*, Chambre, *Ann. parl.*, séance du 12 mai 1921, p. 1212); « Est considérée comme une association sans but lucratif, toute association formée dans un but autre que celui de partager des bénéfices » (proposition de M. Van Dievoet; *Doc. parl.*, Chambre, Amendement présenté par M. Van Dievoet au texte adopté par la Chambre au premier vote, n° 276, p. 1). Ces deux amendements, surtout le second, tendent à rapprocher le texte de l'article 1<sup>er</sup>, al. 2, de la définition française de l'association, en vertu de laquelle : « L'association est la convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun, d'une façon permanente, leurs connaissances ou leur activité dans un autre but que de partager les bénéfices » (*Doc. parl.*, Chambre, Amendement présenté par M. Van Dievoet au texte adopté par la Chambre au premier vote, n° 276, p. 1). Lors de travaux préparatoires, l'auteur du premier amendement souhaite mettre en évidence que ce qui caractérise les œuvres, c'est l'absence de l'esprit de lucre. Le rapport de la commission de la justice précise qu'« il suffira, pour dissiper toute équivoque, de mentionner ici que la Chambre s'est trouvée unanime et que votre Commission est d'accord avec elle pour reconnaître que certaines opérations accessoires [...] peuvent revêtir un caractère industriel ou commercial, mais qu'elles ne changent pas le caractère principal de l'association; celui-ci sera déterminé par le but désintéressé de l'œuvre » (*Doc. parl.*, Sénat, rapport de la Commission de la justice, séance du 2 juin 1921, p. 3-4). *Deuxièmement*, toujours dans le rapport de la commission de la justice, l'on se demande si cette formule française n'eût pas été préférable ou s'il n'eût pas mieux valu opter pour la proposition de Van Dievoet. Toutefois, lors de la séance du 14 juin 1921, le ministre de la Justice a émis des réserves en soulignant le fait que de telles formules alternatives pourraient conduire à une interprétation dangereuse : une association qui n'a pas pour but le partage de bénéfices, alors qu'elle poursuivrait un gain matériel, pourrait être qualifiée d'association sans but lucratif (*Doc. parl.*, Sénat, *Ann. parl.*, séance du 14 juin 1921, p. 636-637). Le rapporteur Braun a adhéré aux propos du ministre : « Je comprends le scrupule de l'honorable ministre. Il pourrait se faire qu'une société amassât des bénéfices, et ne les

— d'où l'absence d'esprit de lucre garantie par la seconde condition. Ce but désintéressé ne peut pas non plus être atteint si la société amasse des bénéfices sans les affecter à l'œuvre. Sur la base d'une interprétation téléologique, M. Coipel a souligné que c'est la notion de *but supérieur* qui est la clé de voûte du système et qui éclaire les deux conditions légales<sup>1193</sup> : si l'on veut exiger de l'A.S.B.L. qu'elle soit tournée vers sa fin sociale, il faut bel et bien éviter non seulement qu'elle enrichisse ses membres (seconde condition), mais encore qu'elle s'enrichisse elle-même (première condition)<sup>1194</sup>.

Maintenant que le caractère cumulatif et essentiel des deux conditions est établi, examinons ce qu'elles révèlent sur la spécialité légale d'une association sans but lucratif.

2. Une condition d'activité *a priori* : une A.S.B.L. ne peut pas se livrer à des opérations industrielles ou commerciales

**316. Interdiction de réaliser certaines activités.** Une association sans but lucratif ne peut pas se livrer « à des opérations industrielles ou commerciales ». Une A.S.B.L. ne peut donc pas réaliser certains types *d'opérations*. Selon Demeur, la notion d'« opérations » est moins large que celle d'« actes ». Le terme « opérations » suppose une certaine continuité (la répétition d'actes) et désigne une activité. *A contrario*, il ne vise pas des actes isolés ou d'importance minimale<sup>1195</sup>. Ainsi, ces associations peuvent organiser des diners de galas ou des fancy-fairs s'il s'agit d'évènements occasionnels<sup>1196</sup>.

**317. Interdiction de réaliser certaines activités (suite).** Une association sans but lucratif ne peut pas en principe réaliser des opérations

---

partageât point, et se prévalût de ce fait pour se placer sous le couvert de la loi nouvelle. Ce n'est pas ce que nous avons voulu. Notre pensée a été la sienne. *Il faut [...] que le but de la société soit désintéressé* » (*Doc. parl., Sénat, Ann. parl., séance du 14 juin 1921, p. 637*).

1193. M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 134, p. 148. Selon l'interprétation téléologique, l'association sans but lucratif peut être définie comme « celle qui, poursuivant un but supérieur, ne cherche ni son propre enrichissement ni l'enrichissement direct de ses membres » (*ibid.*, n° 132, p. 147).
1194. M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 133, p. 147.
1195. P. Demeur, note sous Cass., 30 décembre 1946, *R.C.J.B.*, 1948, p. 26–52, spéc. n° 17, p. 46; M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 72, p. 123; D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », in D. Gol et P. T'Kint (dir.), *op. cit.*, p. 7–60, spéc. n° 7, p. 12; V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 64, p. 71; M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 116, p. 283.
1196. D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 25, p. 24; P. T'Kint, *Les associations sans but lucratif*, Bruxelles, Larcier, 1999, n° 66, p. 89.

*commerciales*. Pour des raisons historiques<sup>1197</sup>, le champ de la commercialité belge a été défini par référence à *des actes* (a) et par référence à la *qualité des personnes* (b); on parle d'une *conception mixte* du droit commercial<sup>1198</sup>.

a. *La commercialité quant aux actes et la spécialité légale d'une A.S.B.L.*

**318. Différentes catégories d'actes de commerce.** Des actes sont réputés commerciaux tantôt par leur cause ou par leur objet, tantôt par leur forme. Ces actes commerciaux font l'objet d'une énumération dans le Code de commerce<sup>1199</sup>. Mme Simonart évoque « un malheureux fourre-tout dans lequel sont mélangés des actes, des activités et des entreprises<sup>1200</sup> ». Aussi, alors que ces actes ne se limitent pas au commerce entendu généralement comme ayant pour objet la circulation et la distribution des biens — l'industrie et, si certaines conditions sont rencontrées, l'artisanat sont visés —, certaines activités économiques importantes demeurent hors champ de la commercialité, là encore en raison de considérations historiques — c'est le cas du travail de la terre, de l'achat des immeubles en vue de leur mise en location, des professions libérales ou artistiques, etc.<sup>1201</sup>. D'autres actes sont présumés commerciaux parce qu'ils sont accomplis par un commerçant à l'occasion de son commerce; on parle alors d'actes de commerce par relation<sup>1202</sup>.

**319. Requalification possible d'actes en apparence commerciaux en l'absence de but de lucre commercial.** Excepté le cas des actes commerciaux par

1197. La conception subjective du commerce est celle qui prévalait au Moyen-Âge : en suite d'une révolution commerciale, sont apparus, à côté des paysans, les marchands et, avec eux, des usages et des juridictions particulières; le droit commercial était le droit des marchands (conception *subjective*). Dès le xvii<sup>e</sup> siècle, s'est amorcée une transition vers la prise en compte de la nature des actes pour déterminer le champ de la commercialité; le droit commercial se teintait d'une connotation *objective*. Héritage de la tradition et d'une suite de compromis, le droit commercial belge nage entre ces deux eaux. Voy. T. Tilquin et V. Simonart, *op. cit.*, p. 215–222 renvoyant notamment à J. Hilaire, *Introduction historique au droit commercial*, Paris, PUF, 1986, n° 46, p. 88.

1198. Nous empruntons ici la structure de l'ouvrage : N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*

1199. La liste des actes de commerce « objectifs » est limitative et appelle, en raison du caractère d'exception du droit commercial notamment, une interprétation stricte; ce constat doit toutefois être nuancé par une interprétation extensive des termes de l'énonciation (V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 61, p. 67).

1200. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 60, p. 65.

1201. D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 7, p. 12.

1202. Ou « actes de commerce par le sujet ». Voy. A. Autenne et N. Thirion, « L'agent économique : du commerçant à l'entreprise? », *op. cit.*, p. 20.

la forme<sup>1203</sup>, les actes visés à l'article 2 du Code de commerce peuvent perdre leur caractère commercial. Un acte commercial perd ce caractère notamment lorsqu'il est accompli *sans but de lucre commercial*. La Cour de cassation a estimé, à l'occasion de la célèbre affaire de la « piscine du curé<sup>1204</sup> » que le Code de commerce n'établissait qu'une présomption réfragable de commercialité pour les actes qu'il énumère en tant qu'actes de commerce. Une acte de commerce peut perdre ce caractère s'il est accompli sans but de lucre et de spéculation<sup>1205</sup>, sans but de lucre commercial.

Nous avons déjà évoqué le *but de lucre sociétaire*, qui désigne pour rappel la recherche d'un bénéfice à répartir entre les associés, et qui permettait d'établir la *summa divisio* entre société et association. *In casu*, le *but de lucre commercial* permet de distinguer les activités de nature civile et les activités de nature commerciale. Des règles particulières s'appliquent en effet aux seuls *actes commerciaux* (essentiellement au niveau de la preuve<sup>1206</sup>), de même que certaines règles sont spécifiques aux *commerçants*<sup>1207</sup>.

La définition du but de lucre commercial suscite la controverse. Pour certains, c'est le fait que l'exploitation de la piscine *ne tendait pas à dégager un excédent de recettes sur les dépenses* qui a justifié que l'activité en cause n'a

---

1203. Les actes commerciaux par la forme demeurant commerciaux en toutes circonstances; il apparaît à ce stade qu'une A.S.B.L. violerait sa spécialité légale en accomplissant de manière répétée. Voy. D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 10, p. 14–15 et n° 37, p. 37. M. Coipel relève également le cas « à part » des actes de commerce par la forme, voy. M. Coipel, « Une fondation peut-elle exercer des activités commerciales et, plus largement, lucratives? », in F.-X. Dubois (coord.), *Les fondations*, Les Dossiers d'ASBL Actualités, n° 15, Liège, Edipro, 2014, p. 120–145, spéc. n° 4, p. 123.

1204. Cet arrêt a été rendu dans le contexte suivant : un curé, dans le cadre de ses activités pastorales, avait fait construire une piscine, une piscine qu'il exploitait personnellement. Jugeant l'installation de filtrage défectueuse, il assigna l'entrepreneur. L'entrepreneur invoqua un motif d'irrecevabilité de la cause : selon lui, le curé était un commerçant qui devait, pour que son action soit recevable, indiquer son numéro d'immatriculation au registre du commerce dans la citation; l'homme d'église n'était évidemment pas inscrit au registre de commerce et ne s'était partant pas acquitté de la formalité de procédure en cause. Cette fin de non-recevoir fut rejetée par la Cour d'appel de Gand et la Cour de cassation a *in fine* refusé de casser l'arrêt d'appel. Si la Cour de cassation a rejeté le pourvoi formé contre la décision d'appel c'est parce que les actes sont réputés commerciaux en vertu de la présomption que ceux-ci sont accomplis dans un esprit de lucre, que cette présomption est réfragable, qu'il appartient au juge du fond d'apprécier si la preuve contraire est administrée, et que cette preuve contraire était bel et bien rencontrée en l'espèce. Faut-il encore s'accorder sur la notion de but de lucre et de spéculation qui est consacrée dans l'arrêt. Adopte-t-on une conception objective (la recherche d'un excédent de recettes sur les dépenses) ou une conception subjective (la pensée mercantile ou volonté de s'enrichir) du but de lucre?

1205. Cass., 19 janvier 1973, *Pas.*, 1973, I, p. 493.

1206. N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, p. 162–165.

1207. *Ibid.*, p. 202–216.

pas été tenue pour commerciale (*but de lucre objectif*). Pour d'autres, c'est le fait que le curé *ne visait pas à s'enrichir* qui a motivé la décision de la Cour (*but de lucre subjectif*).

Pour les partisans du but de lucre subjectif, la présomption de lucre commercial est donc écartée vu la nature même du groupement. Partant, l'absence de but de lucre commercial n'est pas un argument pertinent pour délimiter le champ d'action d'une A.S.B.L.<sup>1208</sup>. Pour les partisans du but de lucre objectif, une A.S.B.L. peut réaliser des opérations commerciales si elle ne recherche pas un excédent de recettes sur les dépenses.

**320. Quid des opérations commerciales accessoires<sup>1209</sup> ?\*** Les A.S.B.L. peuvent réaliser des opérations commerciales *accessoires*. Cela ressort de nombreux extraits des travaux préparatoires de la loi de 1921<sup>1210</sup>. Comme

1208. Selon M. Coipel, la spécialité légale des A.S.B.L. ne peut prétendre qu'à interdire des actes que ces entités pourraient *légalement* exercer sans une telle interdiction (voy. M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 30, p. 108). Demeur évoque une pétition de principe (« On ne peut admettre que, en parlant d'opérations commerciales, le législateur ait entendu autoriser des opérations qui perdraient leur caractère commercial par le seul fait qu'elles sont l'œuvre d'une association sans but lucratif » [P. Demeur, note sous Cass., 30 décembre 1946, *R.C.J.B.*, 1948, p. 26–52, spéc. n° 16, p. 45]).

1209. Sous l'empire du C.S.A., une A.S.B.L. peut poursuivre toute activité économique afin de poursuivre son but désintéressé (voy. *infra*, n° 521).

1210. « Le désintéressement du but ne se perd pas par la recherche d'avantages matériels accessoires, qui sont indispensables pour permettre à l'association de vivre et d'atteindre son but plus élevé d'ordre moral [...]. Ainsi le service de limonadier organisé au sein d'un cercle littéraire n'est qu'un accessoire qui ne modifie pas le but social » (*Doc. parl.*, Chambre, rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, p. 11); « Dans l'activité de ces associations, il faut admettre des opérations accessoires qui ne représentent pas, à proprement parler, le caractère de ce but moral, mais qui permettent de mieux l'atteindre [...] il est impossible de laisser travailler les apprentis d'une école professionnelle sans acheter des matières premières et sans revendre les produits fabriqués » (*Doc. parl.*, Chambre, *Ann. parl.*, séance du 12 mai 1921, p. 1212); « Toutes ces œuvres, qui ont besoin de faire des opérations accessoires à caractère commercial, conservent néanmoins un but désintéressé. Ce qui les caractérise, c'est le but désintéressé, c'est l'absence d'esprit de lucre » (*Doc. parl.*, Chambre, *Ann. parl.*, séance du 12 mai 1921, p. 1212); « Il suffira, pour dissiper toute équivoque, de mentionner ici que la Chambre s'est trouvée unanime et que votre Commission est d'accord avec elle pour reconnaître que certaines opérations accessoires, telles que l'achat de matières premières par une école d'apprentissage et la revente des produits fabriqués par cette école, peuvent revêtir un caractère industriel ou commercial, mais qu'elles ne changent pas le caractère principal de l'association; celui-ci sera déterminé par le but désintéressé de l'œuvre » (*Doc. parl.*, Sénat, rapport de la Commission de la Justice, séance du 2 juin 1921, p. 4); « Sans doute, certaines opérations accessoires peuvent revêtir un caractère industriel ou commercial, mais elles ne changent pas le caractère principal de l'association: celui-ci est déterminé par les termes de l'article 1<sup>er</sup> » (*Doc. parl.*, Chambre, *Ann. parl.*, séance du 12 mai 1921, p. 1213); « Ce qui le préoccupe, et ce qui me préoccupe moi-même, c'est que le texte que l'on nous propose ne soit pas interprété d'une manière restrictive et n'empêche pas de reconnaître le caractère d'association sans but lucratif à

pour le but de lucre commercial, une sempiternelle controverse entoure la définition de la notion d'accessoriété. Dans un arrêt du 3 octobre 1996, la Cour de cassation a livré son interprétation de l'activité accessoire au regard de l'article 1<sup>er</sup> de la loi de 1921<sup>1211</sup> :

Si l'association sans but lucratif, qui ne poursuit ni son enrichissement ni un gain direct ou indirect pour ses membres, peut exercer une *activité accessoire*<sup>1212</sup> qui produit des bénéfices, c'est à la condition que cette activité soit nécessaire pour permettre la réalisation du but désintéressé que l'association veut atteindre et que celle-ci consacre à cette fin l'intégralité des bénéfices ainsi obtenus [...]; une association sans but lucratif ne viole pas son statut légal si les bénéfices produits par l'activité accessoire ont pour effet d'accroître son patrimoine, dès lors qu'il est avéré que ces bénéfices sont affectés aux fins désintéressées que poursuit l'association.

### 321. Controverses doctrinales autour de l'arrêt de la Cour de cassation du 3 octobre 1996 — deux approches de l'accessoriété.

Si tout le monde s'accorde sur la pertinence de cette décision pour circonscrire les contours

---

des sociétés qui, accessoirement et sans viser un gain matériel pour leurs membres, se livreraient à certaines opérations commerciales et industrielles » (*Doc. parl., Sénat, Ann. parl., séance du 14 juin 1921, p. 636*); « Il ne faudrait pas que, par une interprétation inexacte de la loi, on déduise des conséquences entravantes pour toutes les sociétés sans but lucratif. Le gain n'est pas le but de ces sociétés, mais elles peuvent accessoirement retirer des actes non commerciaux de leurs membres certains gains matériels pour la collectivité. On ne peut interdire à une société artistique ou à une société littéraire de subordonner l'entrée des étrangers à leurs expositions ou à leurs conférences au paiement d'une certaine somme; ni interdire à une association de bienfaisance de battre monnaie par des concerts, ou à une association politique de vendre les brochures ou les livres qui font connaître son programme, etc. On ne peut pas davantage interdire aux associations religieuses, dont les membres se dévouent au culte et à l'enseignement, de recevoir le casuel du culte et la rétribution de l'enseignement » (*Doc. parl., Sénat, Ann. parl., séance du 14 juin 1921, p. 637*). Il s'agit d'un extrait d'une lettre de M. Van den Heuvel); « S'il advient qu'une association sans but lucratif joigne à son activité principale certains profits accessoires résultant d'une activité latérale secondaire, on ne pourra pas dire que ce n'est plus une association sans but lucratif » (*Doc. parl., Sénat, Ann. parl., séance du 14 juin 1921, p. 637*); « Il faut que le but de la société soit désintéressé. Que si, pour atteindre ce but, elle se livre à certaines opérations qui, en apparence, un caractère mercantile [...], il est évident que ces opérations, bien que commerciales de leur nature, ne modifieront pas le caractère de l'institution, puisque ce n'est pas pour gagner de l'argent que les personnes composant cette société ont mis leur dévouement et leurs connaissances en commun » (*Doc. parl., Sénat, Ann. parl., séance du 14 juin 1921, p. 637*); « Il importe de mettre en relief que c'est au but dominant de toute association qu'il faut s'attacher [...] Les ressources qui peuvent provenir de l'activité accessoire des membres entrent dans la caisse commune pour y être affectées à l'objet essentiel de l'association [...] Il n'y a là pour les membres aucun partage de bénéfices, aucun enrichissement » (*Doc. parl., Sénat, Ann. parl., séance du 14 juin 1921, p. 637*). Il s'agit là encore d'un extrait d'une lettre de M. Van den Heuvel).

1211. Cass., 3 octobre 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 902.

1212. Nous soulignons.



de la notion d'accessoire, tous les auteurs n'en font pas la même lecture. Deux interprétations sont soutenues.

Pour certains (doctrine dite « majoritaire »), cet arrêt permettrait de dégager un triple test de licéité. Ainsi, l'activité commerciale doit d'abord être quantitativement moins importante que l'activité principale (premier test). L'activité commerciale doit aussi être nécessaire à la réalisation du but désintéressé (deuxième test). L'A.S.B.L. doit enfin consacrer l'intégralité des bénéfices ainsi obtenus à la réalisation de son but désintéressé (troisième test). Les partisans de cette thèse font vraisemblablement application de la théorie de l'accessoire en vertu de laquelle une activité intrinsèquement commerciale peut perdre ce caractère lorsqu'elle n'est que l'accessoire d'une activité civile<sup>1213</sup>.

D'autres auteurs (doctrine dite « minoritaire<sup>1214</sup> ») défendent une lecture *plus souple* de cet arrêt de la Cour de cassation<sup>1215</sup>. Selon celle-ci, il n'y a pas lieu d'exiger que les activités commerciales aient une importance nettement moindre par rapport à l'objet principal. Une activité serait accessoire<sup>1216</sup> si elle est « destinée à soutenir financièrement les fins sociales<sup>1217</sup> ».

---

1213. Si la notion d'accessoire se trouve au cœur des travaux préparatoires de la loi de 1921, l'on ne trouve pas de mention permettant de consacrer que c'est à la théorie classique de l'accessoire qu'il serait fait référence.

1214. Voy. pour les auteurs qui suivent ce courant les références citées par M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, note subpaginale (5), p. 285. Pour des décisions de jurisprudence, voy. la note subpaginale (6). Il convient également de consulter les références liées à la « thèse libérale », n° 127 et s., p. 294 et s.

1215. Cette thèse remet en cause la pertinence du recours à la théorie de l'accessoire *in casu* : « Cette théorie sert à donner à une activité accessoire la même nature juridique que l'activité principale. Mais ce n'est pas nécessaire pour notre question puisque l'activité accessoire d'une ASBL ne peut [pour rappel, à défaut de but de lucre commercial subjectif,] être de *nature* commerciale mais seulement de *type* commercial » (M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 130, p. 298).

1216. Postuler, comme certains le font (voy. : V. Simonart, « Spécialité légale », *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations, op. cit.*, n° 67, p. 74–75), que le professeur Coipel défend une thèse radicale selon laquelle les A.S.B.L. pourraient exercer n'importe quelle activité commerciale *à titre principal* pour autant qu'elles affectent les bénéfices ainsi réalisés à leur but supérieur nous semble inexact. En effet, selon lui, l'activité commerciale de l'A.S.B.L. doit être accessoire pour être licite mais l'accessoriété est rencontrée dès lors que les bénéfices sont affectés à la fin idéale. Par conséquent, dans les limites de l'« accessoriété-finalité », une ASBL peut exercer « une activité à caractère commercial ou lucrative à titre principal ou d'appoint mais aussi, bien sûr, à titre accessoire d'une activité non économique » (M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 209, p. 346).

1217. M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 139, p. 150. Voy. aussi M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 119, p. 285 et n° 130, p. 298.



Il existe au fond deux approches de l'accessoriété. Selon la première, il faut, en vertu de la théorie de l'accessoire, faire application de l'adage « l'accessoire suit le principal ». Dans ce cadre, les liens qui existent entre deux activités — précisément l'accessoire et la principale — sont envisagés (« accessoriété-activité »). Selon l'autre approche, la focale ne doit pas être placée sur l'activité, mais sur la finalité : il s'agit d'envisager l'accessoriété par rapport au *but* moral de l'A.S.B.L. (« accessoriété-finalité »)<sup>1218</sup>.

**322. Activité d'appoint v. activité accessoire. Le traitement accordé à l'activité d'appoint, compte tenu des deux approches de l'accessoriété.**

L'activité d'appoint désigne l'activité secondaire à l'activité principale, mais qui n'a pas de lien avec l'activité principale. L'activité accessoire, par contre, ne s'envisage que dans le sillage de l'activité principale. M. Thirion *et alii* proposent cette illustration : « Prenons une entreprise agricole qui ne ferait que distribuer ses produits à l'état naturel et échapperait donc à l'article 2 du Code du commerce. À des meilleures fins de commercialisation, cette entreprise est amenée à concevoir un type original de conditionnement, ce qui, en soi, est un acte de commerce. Tant que ces emballages ne servent qu'au transport de ses produits, l'activité de manufacture à laquelle elle se livre demeure accessoire. Par contre, si le système se révèle efficace et que plusieurs autres exploitants recourent systématiquement à ses services pour bénéficier d'un tel conditionnement, la fabrication devient un appoint<sup>1219</sup>. » Notons que si l'activité accessoire ne fait pas entrer son auteur dans le champ de la commercialité, l'exploitation d'une activité d'appoint érige son auteur en commerçant.

Pour les tenants de l'approche de l'« accessoriété-activité », l'activité accessoire doit avoir un lien avec l'activité principale; l'accomplissement d'activités lucratives d'appoint est exclue pour une A.S.B.L.<sup>1220</sup>. Par contre, dès lors que l'activité est exclusivement destinée à la réalisation du but poursuivi (approche de l'« accessoriété-finalité »), « une A.S.B.L. peut donc exercer une activité à caractère commercial ou lucrative à titre principal ou d'appoint, mais aussi, bien sûr, à titre accessoire d'une activité non économique<sup>1221</sup> ».

1218. Cette accessoriété-là ne fait pas en elle-même disparaître le caractère commercial de l'activité — c'est bien le propre de la « théorie de l'accessoire » — mais elle blanchit le caractère lucratif (propre à rapporter de l'argent) de celle-ci (voy. M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 83, p. 128).

1219. N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, n° 234, p. 269-270.

1220. M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 207, p. 345.

1221. *Ibid.*, n° 209, p. 346.

**323. Lien entre la conception du but de lucre commercial et l'accessoriété.** L'accessoriété n'a pas la même utilité selon que l'on conçoit le but de lucre commercial subjectivement ou objectivement. Pour les partisans du but de lucre commercial subjectif, le caractère accessoire est le seul critère à même de tracer la frontière entre opérations principales interdites et opérations accessoires permises aux A.S.B.L.<sup>1222</sup>. Pour les autres, le caractère accessoire permet de valider des activités commerciales visant à être rentables, à dégager un excédent de recettes sur les dépenses<sup>1223</sup>.

**324. Exceptions légales à l'interdiction d'une activité commerciale principale.** Parfois, la loi autorise l'A.S.B.L. à réaliser une activité commerciale *principale*. Si, comme nous l'avons déjà relevé, les auteurs de la loi du 27 juin 1921 ont défini un cadre facultatif<sup>1224</sup>, par exceptions, certaines activités doivent être exercées sous la forme d'une A.S.B.L. Ainsi, l'A.S.B.L. peut être en quelque sorte une figure imposée afin de pouvoir exercer l'une ou l'autre activité réputée commerciale (par exemple, des secrétariats sociaux<sup>1225</sup> ou des agences immobilières sociales bruxelloises<sup>1226</sup> exercent une activité d'agents d'affaire au sens de l'article 2, al. 7, du Code de commerce). Dans d'autres cas, sans que le recours à l'A.S.B.L. soit obligatoire, il est tout simplement permis parmi d'autres structures (cf. les entreprises de travail adapté<sup>1227</sup>)<sup>1228</sup>.

1222. Puisque pour eux, pour rappel, l'absence de but de lucre commercial n'est pas un argument pertinent pour délimiter le champ d'action d'une A.S.B.L. (voy. *supra*, n° 319).

1223. Puisque pour eux, une A.S.B.L. peut réaliser des opérations commerciales si elle ne recherche pas un excédent de recettes sur les dépenses, c'est-à-dire en l'absence d'un but de lucre commercial. Voy. D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 37, p. 36–37.

1224. Voy. *supra*, n° 314.

1225. Art. 44, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, de l'arrêté royal du 28 novembre 1969.

1226. Art. 124, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> du Code bruxellois du Logement.

1227. Voy. le Code réglementaire wallon de l'action sociale et de la santé du 4 juillet 2013, *M.B.*, 30 août 2013, art. 992, § 8, al. 1<sup>er</sup> : « Les entreprises de travail adapté sont gérées par une association sans but lucratif, une société coopérative agréée en tant qu'entreprise sociale, une fondation d'utilité publique, une fondation privée ou une personne morale de droit public et possèdent une autonomie technique, budgétaire et comptable. »

1228. Voy. concernant cette problématique : V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 74, p. 84; M. Davagle, « La loi autorise-t-elle les ASBL à exercer des activités commerciales ? », in M. Coipel et M. Marée (coord.), *ASBL et activités marchandes*, Les Dossiers d'ASBL Actualités, n° 8, Liège, Edipro, 2009, p. 75–105, spéc. n° 23, p. 88; D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, p. 32–34; M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 125, p. 291–293 et n° 130, p. 297. Pour une illustration, voy. Bruxelles, 11 mai 2005, *R.P.S.*, 2006, p. 319 et s. (« dans la mesure où une association sans but lucratif déploie son activité d'atelier social conformément aux agréments ministériels et n'utilise ce faisant aucun moyen troublant le marché en matière de fixation de prix, il n'est pas possible de lui faire néanmoins interdiction de conduire ces activités au motif qu'elles ne satisferaient

**325. Quid des opérations industrielles ?** Une association sans but lucratif ne peut pas réaliser des opérations *industrielles*. Si les activités industrielles recouvrent les activités économiques qui ont pour objet l'exploitation des richesses minérales et des sources d'énergie<sup>1229</sup>, il faut noter qu'elles sont *largement* — au titre d'« entreprise de manufactures ou d'usines<sup>1230</sup> » — *mais pas complètement* intégrées dans la notion d'activités commerciales (en raison de leur qualification comme telles dans le Code de commerce). Parmi les exceptions, l'on peut relever les activités purement extractives ou encore les activités agricoles<sup>1231</sup> : elles ne sont pas réputées commerciales par le Code de commerce, mais figurent dans le champ des activités interdites aux A.S.B.L. Pour le reste, cette notion n'est pas vraiment un sujet de débat dans le cadre de la détermination de la spécialité légale des A.S.B.L. ; la question se pose manifestement rarement<sup>1232</sup>.

b. *La commercialité quant aux personnes et l'impossibilité pour une A.S.B.L d'être un commerçant*

**326. Définition de la commercialité quant aux personnes.** L'article 1<sup>er</sup> du Code de commerce prévoyait que sont commerçants ceux qui exercent des « actes qualifiés commerciaux par la loi et qui en font leur profession habituelle, soit à titre principal, soit à titre d'appoint ». Pour les personnes morales, le critère de la « profession habituelle » n'a pas de sens puisque, comme nous l'avons déjà relevé, celles-ci n'ont pas de « double vie » et leur activité consiste uniquement à poursuivre leur objet social<sup>1233</sup>.

---

pas au test du caractère accessoire qui résulte de la spécialité légale d'une association sans but lucratif ») ainsi que la note de G. Seny « Observations — Exercice d'une activité commerciale et vente à perte par un atelier social constitué sous forme d'ASBL » ; voy. aussi la note de Michel Coipel et Marie-Amélie Delvaux (« Activités de type commercial d'une ASBL »), cette dernière étant publiée dans la revue *J.D.S.C.*, 2008, p. 13 et s.

1229. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 64, p. 73

1230. Art. 2, al. 4, du Code de commerce.

1231. M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 79, p. 126 ; D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 8, p. 13. M. Coipel relève toutefois que les entreprises agricoles n'ont pas de caractère industriel en principe (M. Coipel, « Une fondation peut-elle exercer des activités commerciales et, plus largement, lucratives ? », *op. cit.*, n° 4, p. 123 ; voy. aussi M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 115, p. 283).

1232. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 64, p. 73.

1233. Voy. *supra*, n° 280. Voy. aussi D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 59, p. 52 ; T. Tilquin et V. Simonart, *op. cit.*, n° 288, p. 238 ; G. Ripert et R. Roblot, *Traité de droit commercial*, t. I, 17<sup>e</sup> éd., Paris, L.G.D.J., 1998, n° 309, p. 219 : « Le commerçant a une double vie, à la fois vie commerciale et une vie civile. Il en est

**327. Importance du but de lucre.** Sous l'effet de la jurisprudence « piscine du curé<sup>1234</sup> », il ne suffit plus que l'activité menée soit comprise dans l'énumération des articles 2 et 3 du Code de commerce (critère objectif), mais il convient en outre que la personne soit animée d'un but de lucre commercial (critère subjectif). Toutefois, comme nous le verrons, le législateur a neutralisé ce critère subjectif pour les sociétés à forme commerciale<sup>1235</sup>. Pour celles-ci, la qualité de commerçant dépend donc exclusivement de l'*objet social* du groupement<sup>1236</sup>. Si la jurisprudence<sup>1237</sup> et la doctrine<sup>1238</sup> retiennent qu'il convient de considérer l'*objet social statutaire*, des tempéraments existent, notamment dans l'hypothèse de clauses statutaires ambiguës<sup>1239</sup>, auxquels cas l'on peut prendre en compte l'*activité effectivement exercée* par le groupement.

**328. L'A.S.B.L. non commerçante : unité dans la conclusion, divergence dans les justifications.** Concernant l'A.S.B.L., il y a un consensus sur le fait que celle-ci n'est pas commerçante, mais des variations concernant les motifs qui peuvent justifier son exclusion du champ de la commercialité. Ainsi, les partisans de la conception subjective du but de lucre commercial considèrent qu'une A.S.B.L. ne peut réaliser qu'une activité de caractère commercial et non de nature commerciale<sup>1240</sup>. D'autres auteurs considèrent qu'une A.S.B.L. dont l'objet décrit dans leurs statuts est conforme à la loi, et qui précise donc qu'elle ne peut pas réaliser des activités commerciales à titre principal ou même à titre d'appoint, ne peut pas avoir la qualité de

---

autrement pour les sociétés commerciales »; N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, n° 317, p. 221 : « À la différence des entrepreneurs isolés ou rassemblés par un contrat de société traditionnel, la société est à la tête d'un patrimoine *exclusivement* professionnel, par la force des choses en quelque sorte (les personnes morales dotées d'une personnalité juridique distincte n'ont généralement pas de vie privée). »

1234. Voy. *supra*, n° 319.

1235. Voy. *infra*, n° 420.

1236. D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 59, p. 52; N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, n° 240, p. 172.

1237. Voy. notamment : Cass., 15 avril 1943, *Pas.*, 1943, I, p. 142; Cass., 30 avril 1945, *Pas.*, 1945, I, p. 150; Cass., 23 avril 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 370; Cass., 4 octobre 2001, *Pas.*, 2001, IX-X, p. 1576.

1238. Voy. notamment : T. Tilquin et V. Simonart, *op. cit.*, n° 291, p. 240 et les références des notes 130 et 131.

1239. Voy. à ce sujet : A. Autenne et G. Collard, *op. cit.*, p. 200–204; A. Autenne et N. Thirion, « L'agent économique : du commerçant à l'entreprise? », *op. cit.*, n° 23, p. 33 et, sur les conséquences d'une contrariété entre l'objet statutaire et l'activité réellement exercée, n° 24, p. 32–33.

1240. La nature commerciale étant uniquement rencontrée si les critères objectif et subjectif sont rencontrés. Voy. notamment : M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 109, p. 280.

commerçant<sup>1241</sup>. Nous l'avons vu, la loi autorise parfois une A.S.B.L. à réaliser une activité commerciale principale. Sur la question de savoir si une telle A.S.B.L. pourrait être considérée comme une personne morale commerçante, les auteurs apparaissent partagés<sup>1242</sup>.

**329. Les divergences interprétatives relatives à la condition d'activité et leur impact sur le champ d'action de l'A.S.B.L.** Le cas des entités pour lesquelles la forme de l'A.S.B.L. est légalement imposée mis de côté, et si l'on néglige la controverse relative à la définition du but de lucre commercial, l'on peut observer que l'A.S.B.L. pourra jouer un rôle économique plus ou moins important selon que l'on est partisan de la doctrine minoritaire ou majoritaire : un rôle mineur dans le cadre de la doctrine majoritaire puisque l'activité commerciale d'une A.S.B.L. ne se conçoit que subordonnée à une *activité principale désintéressée*; un rôle d'une autre ampleur selon la doctrine minoritaire vu que l'activité commerciale d'une A.S.B.L. doit uniquement être subordonnée à son *but désintéressé*. Selon les thèses en présence, l'A.S.B.L. peut tantôt camper un *second rôle*, tantôt occuper la scène économique en tant que *protagoniste* de premier plan, selon que l'accent est placé sur son activité (l'objet) ou sur sa finalité (le but).

3. Une condition de finalité : l'A.S.B.L. ne peut pas chercher à procurer à ses membres un gain matériel

**330. Gain, bénéfice, avantage patrimonial direct.** Le texte de loi interdit à l'A.S.B.L. de procurer à ses membres un *gain matériel*. Comme le soulignait Tuysbaert en 1921, « procurer un gain, c'est vague. Une association de médecins constitue une bibliothèque, achète en commun un appareil médical, installe une clinique. Une société d'agrément procure des consommations à prix réduit à ses membres. N'est-ce pas procurer un gain matériel? Et le mot par lequel on l'a traduit en flamand : *voordeel*, avantage, est plus

1241. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 91, p. 97 faisant référence à : Comm. Mons, 17 novembre 1997, *R.P.S.*, 1998, p. 296; *J.D.S.C.*, 2000, p. 61 (note de M. Coipel). Ce jugement a cependant été réformé par Mons, 5 mai 1998, *R.D.C.*, 1999, p. 337, (obs. de C. Parmentier, « Association sans but lucratif, commercialité et faillite », p. 338 et s.); D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 60, p. 54.

1242. Allant à l'encontre de cette possibilité, voy. D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 60, p. 54. Consacrant cette possibilité, voy. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 91, p. 101 : « Si elles prévoient dans leurs statuts l'exercice d'une activité visée à l'article 2 du Code de commerce en vue de dégager un excédent de recettes sur les dépenses, ces ASBL sont commerçantes et sont susceptibles d'être déclarées en faillite. » L'auteure ajoute ceci, au sujet de la position soutenue par M. Pasteger : « [II] considère qu'elles ne sont pas commerçantes à défaut d'esprit de lucre subjectif, en perdant de vue qu'il faut avoir égard à l'esprit de lucre objectif. »

vague encore. Pourquoi pas bénéfiques<sup>1243</sup>? » Les contours de la notion de bénéfice ont, pour rappel, évolué<sup>1244</sup> et, aujourd’hui, l’on considère qu’une société poursuit un but de lucre sociétaire si elle a pour but de procurer aux associés un avantage *direct* de nature patrimoniale (ce qui couvre le gain pécuniaire — par exemple un dividende — mais également le gain matériel) ou encore un avantage *indirect* de nature patrimoniale (par exemple, une économie de frais).

La conception *large* du bénéfice — qui inclut l’avantage indirect de nature patrimoniale — doit-elle être retenue pour les A.S.B.L.? Autrement dit, lorsque la loi proscrit en 1921 aux A.S.B.L. d’attribuer un gain matériel à ses membres, est-ce que cela vise également la réalisation pour ces derniers d’une économie? Une réponse négative semble s’imposer sur la base de différents motifs. Tout d’abord, en 1921, seule une conception étroite du bénéfice était *explicitement* reconnue, même si la consécration des sociétés coopératives en tant que sociétés commerciales en 1873 avait *implicitement* élargi l’acception du but de lucre sociétaire à la poursuite d’une économie pour les membres<sup>1245</sup>. Par ailleurs, dans un arrêt du 9 décembre 1940, la Cour de cassation avait affirmé que les membres d’une association professionnelle constituée en A.S.B.L. peuvent « retirer indirectement de la réglementation un avantage personnel<sup>1246</sup> ». Cette position est, depuis, consacrée par la jurisprudence<sup>1247</sup> et soutenue par la majorité des auteurs<sup>1248</sup>. L’on

1243. *Doc. parl.*, Sénat, Rapport de la Commission de la Justice, séance du 2 juin 1921, p. 4.

1244. *Voy. supra*, n° 245.

1245. *Ibid.*

1246. Cass., 9 décembre 1940, *Pas.*, 1940, I, p. 316.

1247. D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d’Ariane », *op. cit.*, n° 42, p. 40 et les références se trouvant à la note subpaginale (101).

1248. *Voy. notamment* : J. Lindemans, « Verenigingen zonder winstoogmerk », *A.P.R.*, 1958, n° 81, p. 62; J. T’Kint, *Les associations sans but lucratif*, Bruxelles, Larcier, 1961, n° 104–106, p. 56–58; P. Ernst, « Misbruik van de rechtsvorm van een V.Z.W. », *T.P.R.*, 1995, p. 21; A. Benoit-Moury, « La création d’une société à finalité sociale. Son impact sur la classification des groupements en droit belge et sur la théorie de la commercialité », *op. cit.*, n° 10, p. 710; H. Briet et P. Verdonck, « Les associations sans but lucratif », in T. Bontinck (coord.), *La réforme du droit des A.S.B.L. et des fondations*, Bruxelles, Jeune Barreau de Bruxelles, 2003, p. 3–93, spéc. p. 10; D. Gol, « Les A.S.B.L. belges — Les principes », in N. Thirion et O. Caprasse (éd.), *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruges, la Charte, 2004, p. 11–14, spéc. p. 12; M. Davagle, *Guide juridique des A.S.B.L.*, *op. cit.*, p. 79; D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d’Ariane », *op. cit.*, n° 43, p. 41; V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 52, p. 52; X. Gérard et A. Soldai, « Quelques aspects du régime juridique des entités du secteur non marchand », in *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, *op. cit.*, n° 9, p. 17; C. de Smeth et J. Carmois, *op. cit.*, v° « associations sans but lucratif », p. 89; K. Geens, « De VZW in haar afbakening tegenover andere rechtsvormen », in *1921–1996: 75 Jaar Belgisch VZW-recht*, Gand, Mys & Breesch, 1996, p. 65–101, spéc. n° 28, p. 80. *Contra* : P. Van Ommeslaghe et

peut encore noter qu'alors que le législateur a consacré l'élargissement de la notion de bénéfice pour les sociétés en 1995, il n'a pas touché à la notion de gain matériel figurant dans la loi de 1921<sup>1249</sup>.

Une A.S.B.L. ne peut donc procurer à ses membres un gain matériel, c'est-à-dire un avantage patrimonial *direct*.

**331. Avantage patrimonial indirect et chevauchement possible entre société et A.S.B.L.** Selon une doctrine majoritaire, il apparaît clair qu'une A.S.B.L. peut, par contre et à l'instar d'une société, procurer à ses membres des avantages patrimoniaux indirects; un chevauchement entre société et A.S.B.L. apparaît possible de ce point de vue<sup>1250</sup>. Reste à savoir ce qu'il faut entendre par là. S'il appartient en première ligne aux cours et tribunaux de nous éclairer sur la frontière à tracer entre avantages patrimoniaux directs (interdits) et indirects (admis), M. Pasteger, constatant que peu de décisions ont été rendues à ce sujet, a appelé à une certaine prudence en la matière<sup>1251</sup>.

## II. La loi du 2 mai 2002 — des confirmations plus que des révolutions

**332. Principes directeurs de la loi de 2002.** L'idée d'une réforme du droit des A.S.B.L. émerge pour la première fois à l'été 1997. C'est au terme d'un processus législatif particulièrement tumultueux<sup>1252</sup> que verra le jour la loi du 2 mai 2002. Trois grands axes sous-tendent cette réforme pour les A.S.B.L. : la transparence et un meilleur contrôle pour assurer la protection des membres et des tiers (premier axe); la simplification administrative (deuxième axe) et le rapprochement avec le droit des sociétés (troisième axe)<sup>1253</sup>.

---

X. Dieux, « Examen de jurisprudence 1979–1990. Les sociétés commerciales », *R.C.J.B.*, 1992, p. 573–705, spéc. p. 582; J.-M. Demarche, *op. cit.*, p. 219; la note P. Coppens, sous Anvers, 4 décembre 1984, *R.P.S.*, 1986, p. 149–152; X. Dieux et Y. De Cordt, « Examen de jurisprudence 1991–2005. Les sociétés commerciales », *R.C.J.B.*, 2008, p. 405–526, spéc. p. 411.

1249. Voy. notamment : M. Coipel, « *Le rôle économique des ASBL au regard du droit des sociétés et de la commercialité* » *op. cit.*, n° 52, p. 116; M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 109, p. 280.

1250. Dans le même sens, voy. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 33, p. 32.

1251. D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 44, p. 42.

1252. Ce processus avait requis de multiples auditions, discussions, amendements et pas moins de quatre navettes parlementaires. Voy. à ce sujet : H. Briet et P. Verdonck, *op. cit.*, p. 3–5.

1253. Voy. notamment : H. Briet et P. Verdonck, *op. cit.*, p. 6; M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 33, p. 210.



**333. Limites de l'exposé.** Bien que la réforme du droit des A.S.B.L. touche bien d'autres aspects (la constitution, la comptabilité, les libéralités, etc.<sup>1254</sup>), nous n'envisagerons ici que les seules modifications de la réglementation de ces associations pertinentes pour les besoins de notre analyse, à savoir celles qui touchent à la spécialité légale de l'A.S.B.L. et à la question de l'affectation des ressources.

**334. Modification *a minima* de la définition de l'A.S.B.L.** La réforme de 2002 envisageait initialement de consacrer une nouvelle définition de l'A.S.B.L. :

L'association sans but lucratif est celle qui, poursuivant un but désintéressé, ne cherche pas son propre enrichissement ou l'enrichissement de ses membres. Elle peut se livrer à des activités lucratives, à condition que celles-ci soient accessoires à une activité principale non lucrative et en rapport avec cette dernière et que les profits qui en résultent soient entièrement affectés à la réalisation du but désintéressé de l'association<sup>1255</sup>.

Cette proposition a été jugée trop restrictive par le milieu associatif<sup>1256</sup>, notamment parce que l'octroi d'un *bénéfice patrimonial* aux membres — y compris donc un avantage patrimonial indirect — était dorénavant proscrit. Consacrer un tel texte, c'était rejeter la plupart des A.S.B.L. existantes dans l'illégalité<sup>1257</sup>. Ce texte sera finalement écarté<sup>1258</sup>. Il apparaissait par ailleurs ardu de trouver une alternative qui trouve grâce aux yeux du secteur. Aussi, le législateur renonce finalement à adopter une nouvelle définition<sup>1259</sup>.

Une seule modification de texte doit être signalée, à savoir le remplacement d'un « ou » par un « et<sup>1260</sup> ». Une association sans but lucratif est doré-

1254. Comme le soulignent MM. Coipel et Davagle, « la réforme réalisée par la loi du 2 mai 2002 porte essentiellement sur les huit points suivants : 1° modifier le moment où l'ASBL acquiert la personnalité juridique; 2° clarifier la notion de membre, préciser ses droits et instaurer un registre des membres; 3° confier le pouvoir résiduel au conseil d'administration; 4° autoriser les ASBL à créer, par une disposition statutaire, un organe de représentation et un organe de gestion journalière; 5° modifier quelques règles en matière de dissolution; 6° imposer des obligations en matière de comptabilité; 7° instaurer de nouvelles procédures administratives; 8° alléger les mesures visant à empêcher tout retour de la mainmorte » (M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 36, p. 211).

1255. Voy. le projet de loi du 2 décembre 1998, *Doc. parl.*, Chambre, 1998–1999, n° 1854/1, p. 5.

1256. H. Briet et P. Verdonck, *op. cit.*, p. 9–10 renvoyant à : M. Davagle, « L'avant-projet de loi de modification de la loi du 27 juin 1921 », in *Dossier du Guide pratique des A.S.B.L.*, CED/Samsom, 1997, p. 24.

1257. *Doc. parl.*, Chambre, 1998–1999, n° 1854/7, p. 9.

1258. Voy. à ce sujet : M. Coipel, « Pour une nouvelle étape dans la distinction entre association et société », *op. cit.*, p. 557.

1259. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 1998–1999, n° 1854/3, p. 1–2, et *Doc. parl.*, Chambre, 1998–1999, n° 1854/7, p. 4–6.

1260. Amendement du gouvernement n° 309, *Doc. parl.*, Sénat, 2000–2001, 283/14, p. 4, faisant référence à : M. Coipel, « *Le rôle économique des ASBL au regard du droit des sociétés et*



navant définie comme « celle qui ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales, *et* qui ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel ». Cette retouche corrige l'imperfection du texte légal de 1921 et consacre une thèse doctrinale largement majoritaire<sup>1261</sup>.

**335. Préférence accordée, dans les travaux parlementaires, à l'accessoriété-finalité.** Comme nous l'avons signalé, l'A.S.B.L. peut se livrer à des opérations commerciales accessoires et deux approches de l'accessoriété coexistent, l'« accessoriété-activité » et l'« accessoriété-finalité<sup>1262</sup> ». En examinant les travaux préparatoires de la loi du 2 mai 2002, l'on peut remarquer que la définition de l'A.S.B.L. initialement proposée, où il était question d'une activité accessoire à une *activité* principale, consacrait, semble-t-il, l'approche de l'« accessoriété-activité ». Cette proposition n'a toutefois pas été retenue. Le ministre de la Justice a également abordé la question de l'interprétation à donner au terme accessoire comme suit et il a marqué nettement sa préférence pour l'« accessoriété-finalité », qui reconnaît le caractère central de l'affectation des bénéfices<sup>1263</sup> : « Le caractère accessoire doit être apprécié, non pas en termes de volume d'activités, mais par rapport au caractère non lucratif qui doit rester essentiel, ce que confirment d'ailleurs les travaux préparatoires issus de la loi de 1921 ainsi que doctrine autorisée en la matière<sup>1264</sup>. »

Le législateur lui-même paraît<sup>1265</sup> opter pour cette approche de l'« accessoriété-finalité » lorsqu'il prévoit que seules les A.S.B.L. et les sociétés à finalité sociale peuvent introduire une demande en vue d'être agréées

---

*de la commercialité* » *op. cit.*, n° 38, p. 110 et P. Ernst, « Misbruik van de rechtsvorm van een V.Z.W. », *op. cit.* n° 5, p. 20.

1261. Comme nous l'avons relevé antérieurement (voy. *supra*, n° 315), si, pour être qualifiée d'association à but lucratif, il suffisait que ladite association *soit* se livre à des opérations industrielles ou commerciales *soit* qu'elle cherche à procurer à ses membres un gain matériel, pour prétendre au statut d'association *sans but lucratif*, il fallait nécessairement qu'*aucune* de ces conditions ne soit réunie ou, autrement dit, que l'association ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales *et* ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel.

1262. Voy. *supra*, n° 321.

1263. H. Briet et P. Verdonck, *op. cit.*, p. 12.

1264. Projet de loi, *Ann. parl.*, Sénat, 2000–2001, séance du 7 mars 2002, n° 2/187, p. 12. À ce sujet, voy. D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 32, p. 30.

1265. Une autre interprétation est possible pour les partisans du but de lucre commercial objectif : dès lors que l'activité commerciale ne tend pas intrinsèquement à dégager un excédent de recettes sur les dépenses, c'est cette absence de but de lucre commercial qui renverse la présomption de commercialité et rend l'activité à caractère commercial (s'il s'agit d'actes de commerce par leur objet ou leur cause) conforme à l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 27 juin 1921 (à ce sujet, voy. D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 37, p. 36).

comme atelier social<sup>1266</sup>. Or, la finalité désintéressée de l'atelier social peut se confondre avec l'activité commerciale qu'il mène (comme la production artisanale de bougies par des travailleurs se trouvant dans une situation précaire ou d'anciens chômeurs de longue durée)<sup>1267</sup>.

## Sous-section 2. *L'association sans but lucratif vue à travers le prisme des règles de référence*

### I. *L'A.S.B.L. pouvait-elle ou peut-elle réaliser une activité économique continue?*

**336. Rappel du principe.** L'A.S.B.L. ne peut pas en principe, sous réserve des précisions formulées ci-avant à propos des opérations accessoires<sup>1268</sup>, réaliser des opérations industrielles ou commerciales. En pratique, la conception de l'« accessoriété-finalité » conduit à relativiser très fortement cette interdiction puisque l'activité commerciale, pour autant qu'elle soit subordonnée au but désintéressé, est permise<sup>1269</sup>.

**337. Mention facultative des activités menées dans les statuts.** La spécialité légale impose certaines mentions particulières dans les statuts. En vertu de la loi de 1921, les statuts d'une association sans but lucratif devaient notamment faire mention de l'objet ou des objets en vue desquels elle est formée<sup>1270</sup>. La notion d'« objet » suscitait la controverse dans le contexte des associations sans but lucratif. La mention « de l'objet ou des objets » faisait-elle référence à l'activité menée<sup>1271</sup> ou au but poursuivi<sup>1272</sup> ?

1266. Cf. art. 4 du décret de la Communauté flamande du 14 juillet 1998 relatif aux ateliers sociaux, *M.B.*, 2 septembre 1998.

1267. Voy. D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 32, p. 31. L'auteur cite un extrait de Bruxelles, 11 mai 2005, *R.P.S.*, 2006, p. 319 et s. : « L'exercice, par un certain nombre de travailleurs ciblés concédés, de cette activité agréée, constitue le noyau de ce qui se passe au sein de l'atelier social et correspond en substance à la réalisation du but de l'association. Interdire cette activité au motif qu'elle ne serait pas accessoire en termes de moyens utilisés, est difficile à concilier avec le statut d'atelier social. »

1268. Voy. *supra*, n° 316 et s.

1269. Voy. *supra*, n° 321.

1270. Art. 2, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, de la loi du 27 juin 1921.

1271. J. Van Ryn, *Principes du droit commercial*, t. I, 1<sup>re</sup> éd., *op. cit.*, n° 326; J. T'Kint, *Les associations sans but lucratif*, Bruxelles, Larcier, 1961, n° 107, p. 58; P. T'Kint, *Les associations sans but lucratif*, Bruxelles, Larcier, 1999, n° 57, p. 84.

1272. Michel Coipel a soutenu en 1985 — alors que les sociétés à finalité sociale n'existaient pas encore — que l'objet social représente ce qui différencie un groupement des autres groupements appartenant à la même catégorie juridique. Ainsi, si toutes les sociétés entendent réaliser des bénéfices au profit des associés, c'est l'activité que chaque société

Une analyse des travaux préparatoires de la loi du 2 mai 2002 tend à trancher la controverse en faveur du but poursuivi. En effet, le projet de texte initial visait à intégrer, parmi les mentions obligatoires des statuts, « la désignation précise du ou des buts désintéressés qu'elle poursuit en vue desquels elle est formée ainsi que *les activités qu'elle se propose de mettre en œuvre pour atteindre ce ou ces buts*<sup>1273</sup> »<sup>1274</sup>, tout en précisant que le mot « but » se substituerait au mot « objet<sup>1275</sup> ». *In fine*, comme la définition alternative de l'A.S.B.L. n'a pas été retenue, il n'a pas paru indiqué de maintenir les activités menées en tant que mention obligatoire des statuts<sup>1276</sup>, une décision qui a soulevé nombre de critiques<sup>1277</sup>. Si les activités menées *ne doivent pas faire* l'objet d'une mention dans les statuts, elles *peuvent* néanmoins y figurer<sup>1278</sup>.

**338. Sanctions.** Si l'A.S.B.L. ne respecte pas les limites relatives au critère de l'activité qui lui sont assignées par la loi, elle s'expose à différentes

---

entend réaliser qui la caractérise et qui est visée sous l'appellation « objet social ». Pour une A.S.B.L., le but étant connu mais de manière négative — ne pas chercher à procurer à ses membres un gain matériel —, c'est bien la finalité de l'association qui caractérise l'objet social; l'activité déployée n'est qu'un moyen d'atteindre ce but. Ainsi, l'objet évoqué par la loi de 1921 désigne le but de l'A.S.B.L. (M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 33, p. 109). Dans le même sens, M. Wolcarius, « Les activités commerciales des associations sans but lucratif », *R.P.S.*, 1979, p. 204–236, spéc. n° 19, p. 226 : « L'association sans but lucratif, par contre, a nécessairement un objectif désintéressé, que l'on désigne malencontreusement sous le nom d'objet social [...] la description dans l'objet social des activités par lesquelles l'objectif sera poursuivi est essentielle dans le cas des sociétés mais ne l'est pas pour les associations sans but lucratif. »

1273. Nous soulignons.

1274. *Doc. parl.*, Chambre, 1998–1999, n° 1854/1, p. 76.

1275. *Ibid.*, p. 7 : « Le 4° remplace le 2° de la loi de 1921 en substituant le mot 'but' au mot 'objet' et en prescrivant que soient précisées les activités de l'association sans but lucratif. Le 'but' est un concept plus général que 'l'objet' et correspond aux orientations générales de l'association au moment où les fondateurs décident de la créer. Les activités sont les moyens à mettre en œuvre pour atteindre ce ou ces buts. »

1276. *Doc. parl.*, Chambre, 1998–1999, n° 1854/4, p. 7.

1277. Voy. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 49, p. 51 : « Cette mention aurait été utile pour apprécier le caractère accessoire des activités commerciales des A.S.B.L., même si la définition légale n'était pas modifiée »; *Doc. parl.*, Sénat, 2000–2001, n° 283/16, annexes, p. 361 (audition de Mme Denef); H. Briet et P. Verdonck, *op. cit.*, p. 23.

1278. Voy. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 49, p. 51; D. Gol, « Les A.S.B.L. belges — Constitution », in N. Thirion et O. Caprasse (éd.), *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruges, la Charte, 2004, p. 15–33, spéc. p. 20.

sanctions parmi lesquelles<sup>1279</sup> la dissolution judiciaire<sup>1280</sup>, une action en cessation<sup>1281</sup> ou encore la constitution d'une société simple (ancienne société de droit commun) en parallèle de l'A.S.B.L.<sup>1282</sup>.

## II. Quelles sont les règles qui caractéris(ai)ent le but poursuivi ?

**339. Une approche légale négative.** Selon la loi, l'A.S.B.L. ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel (avantage patrimonial *direct*<sup>1283</sup>). La loi ne prescrit pas *positivement* un but particulier à poursuivre pour l'A.S.B.L., mais elle l'oriente *négativement*, en précisant ce à quoi elle ne peut pas tendre.

**340. Mention obligatoire du but poursuivi dans les statuts.** Les statuts doivent comprendre « la désignation précise<sup>1284</sup> du ou des buts en vue desquels l'association est constituée<sup>1285</sup> ».

---

1279. Voy. N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, n° 277, p. 195–199; V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, p. 93–103; A. Autenne et N. Thirion, « L'agent économique : du commerçant à l'entreprise ? », *op. cit.*, n° 20, p. 28.

1280. En vertu de l'article 18, al. 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, de la loi du 27 juin 1921, le tribunal pourra prononcer à la requête soit d'un membre, soit d'un tiers intéressé, soit du ministère public, la dissolution de l'association qui contrevient gravement à ses statuts, ou contrevient à la loi ou à l'ordre public.

1281. Art. VI-104 du Code de droit économique.

1282. Rien n'empêche, selon une certaine doctrine, de considérer la constitution en parallèle d'une société simple à objet commercial. Les activités irrégulièrement exercées par l'association seraient imputables à cette société (voy. notamment N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, n° 275, p. 193). Pour Mme Simonart, cela reste très artificiel : il faut constater la réunion des conditions de la société dans le chef des membres. Or, ceux-ci n'auront généralement pas fait d'apport (voy. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 92, p. 102). *Quid* de la requalification de l'A.S.B.L. en société commerciale ? Cette position est notamment contestée par Mme Simonart qui rappelle, d'une part, que la constitution d'une société personnalisée requiert l'accomplissement de formalités (parmi lesquelles le dépôt de statuts) qui ne peuvent pas être réalisées par une A.S.B.L. et, d'autre part, qu'il est impossible de transformer une A.S.B.L. en société commerciale sans devoir procéder à une dissolution de la première avant de constituer la seconde (voy. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 91, p. 100).

1283. Voy. *supra*, n° 245.

1284. En pratique, certaines A.S.B.L. faisaient mention du but en gardant un certain flou, que ce soit pour éviter une révision des statuts en cas de modifications ou encore pour rendre la structure opaque. En exigeant en 2002 que le but soit désormais défini « de manière précise », le législateur a entendu vraisemblablement lutter contre ces pratiques (voy. H. Briet et P. Verdonck, *op. cit.*, p. 23).

1285. Art. 2, al. 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup>, de la loi du 27 juin 1921.

**341. Sanctions.** Si l'A.S.B.L. ne respecte pas les limites relatives au critère de la finalité qui lui sont assignées par la loi ou par ses statuts, elle s'expose à différentes sanctions, parmi lesquelles<sup>1286</sup> la nullité<sup>1287</sup> qui opère sans effet rétroactif<sup>1288</sup>; la dissolution judiciaire<sup>1289</sup> et, selon certains, une requalification en société commerciale<sup>1290</sup>.

### III. Quelles sont les règles qui entour(ai)ent la question de l'affectation du surplus?

#### A. Affectation directe

**342. Interdiction de distribution de dividendes.** Une A.S.B.L. ne peut pas procurer un gain matériel (un avantage patrimonial *direct*) à ses membres; la distribution par l'association d'un *dividende* à ses membres est donc proscrite.

1286. Voy. N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, n<sup>os</sup> 275–277, p. 193–199; V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, p. 90–103.

1287. En vertu de l'article 3bis de la loi du 27 juin 1921, la nullité d'une association peut notamment être prononcée si les statuts ne contiennent pas la désignation précise du ou des buts en vue desquels elle est constituée ou encore si un des buts en vue duquel elle est constituée, contrevient à la loi ou à l'ordre public.

1288. Art. 3ter de la loi du 27 juin 1921.

1289. Une action en dissolution peut être diligentée à l'encontre d'une A.S.B.L. qui tend *de facto* à enrichir ses membres. En vertu de l'article 18, al. 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, de la loi du 27 juin 1921, le tribunal pourra prononcer à la requête soit d'un membre, soit d'un tiers intéressé, soit du ministère public, la dissolution de l'association qui contrevient gravement à ses statuts, ou contrevient à la loi ou à l'ordre public. Voy. N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 277, p. 196; V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 90, p. 95.

1290. Selon Valérie Simonart, requalifier l'A.S.B.L. annulée est inconcevable : l'A.S.B.L. annulée conserve sa personnalité juridique durant le processus de liquidation; une société n'acquiert du reste la personnalité juridique que si le dépôt de son acte constitutif a lieu (V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 85, p. 91–92). D'autres auteurs proposent le scénario suivant : l'A.S.B.L. ne serait pas dissoute mais devrait revêtir la forme d'une société commerciale. Les statuts de l'A.S.B.L. irrégulière ont bel et bien été déposés mais la forme juridique pour laquelle il a été opté n'est pas celle qu'il eut fallu adopter. Il s'agirait d'une application de la « conversion des actes nuls » (voy. N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 275, p. 193). M. Van Ommeslaghe décrit cette technique comme suit : « Lorsqu'un juge constate qu'une convention, sous la forme que les parties lui ont donnée, pourrait être considérée comme nulle, mais que cette convention répond aux conditions de validité d'une autre opération, parfaitement licite et susceptible de répondre aux objectifs que cette parties s'étaient fixés, [le juge peut convertir la convention nulle en un autre acte, valable] » (P. Van Ommeslaghe, « Examen de jurisprudence. Les obligations [suite] », *R.C.J.B.*, 1975, p. 597–736, spéc. n<sup>o</sup> 71, p. 618). Au sujet de la « conversion des actes nuls », voy. aussi J. Ronse, « Gerechtigke conversie van nietige rechtshandelingen », *T.P.R.*, 1965, p. 199–227.

**343. *Quid d'une mise en réserve?*** Outre la distribution du surplus, l'affectation directe couvre également l'hypothèse de sa mise en réserve. Si, comme en témoignent les travaux préparatoires, une A.S.B.L. est vouée à la poursuite d'un but supérieur<sup>1291</sup>, l'enrichissement de l'A.S.B.L. doit être interdit. Cette idée conduit à distinguer la saine gestion de la thésaurisation excessive<sup>1292</sup>. En effet, si l'A.S.B.L. dégage un excédent de recettes sur ses dépenses, c'est le signe d'une bonne gestion. Toutefois, la réalisation de bénéfices importants et, surtout, leur accumulation sur les comptes de l'A.S.B.L., pourraient porter d'aucuns à douter que ces ressources soient vouées à la poursuite d'un but supérieur<sup>1293</sup>. Il importerait donc que les profits dégagés soient *in fine* affectés à la réalisation du but désintéressé<sup>1294</sup>.

#### B. *Affectation indirecte*

**344. *Limites légales d'une affectation indirecte.*** L'A.S.B.L. ne peut pas adopter des pratiques de distribution ayant pour effet, sans qu'il soit question d'une distribution ou d'une mise en réserve du surplus, d'amputer le patrimoine destiné à la réalisation de son but.

Les *membres ou administrateurs* peuvent recevoir une juste rémunération pour les services ou prestations effectuées en faveur de l'A.S.B.L.; une telle rémunération ne doit toutefois pas dissimuler une distribution de dividendes (c'est, par exemple, le cas déjà évoqué de l'administrateur d'une A.S.B.L., propriétaire d'un immeuble, qui le loue cinq fois plus cher que le prix du marché<sup>1295</sup>). De la même manière, il est conforme à l'esprit de l'A.S.B.L. que le niveau de rémunération ne soit pas trop élevé<sup>1296</sup>.

Une A.S.B.L. peut contribuer à l'enrichissement d'un *tiers* si les sommes versées représentent la juste rémunération des services rendus<sup>1297</sup>. Le soutien

1291. Voy. aussi J. Goedseels, *Traité juridique des Associations sans but lucratif et des établissements d'utilité publique*, *op. cit.*, n° 589, p. 78.

1292. M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 140, p. 150–151. Voy. aussi V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 72, p. 83.

1293. J. T'Kint, *Les associations sans but lucratif*, Bruxelles, Larcier, 1961, n° 106, p. 57–58; P. T'Kint, *Les associations sans but lucratif*, Bruxelles, Larcier, 1999, n° 56, p. 84.

1294. D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 47, p. 43–44. Voy. aussi M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 140, p. 150–151.

1295. Voy. *supra*, n° 225.

1296. D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n°s 45–47, p. 42–44; M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n°s 62–64, p. 119–120.

1297. M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 67 *a contrario*, p. 121.

financier de personnes en difficulté peut constituer le but supérieur poursuivi par l'A.S.B.L.,<sup>1298</sup> mais alors, dans ce dernier cas, les statuts doivent prévoir des mentions spécifiques au sujet des conditions d'octroi de ce soutien financier et des garanties afin d'éviter que ce bénéficiaire ou des personnes liées ne soient membres de l'A.S.B.L.<sup>1299</sup>.

### C. Affectation différée

**345. Évolution historique.** Les travaux préparatoires de la loi de 1921 faisaient écho à la problématique d'une préservation du patrimoine à la fin désintéressée lors de la dissolution de l'association et aux possibles abus :

Lorsqu'une association sans but lucratif a juridiquement cessé d'exister, il reste à régler le sort du patrimoine qu'elle détenait. Cette question se rattache au problème plus vaste de la succession aux biens d'une personne morale. [...] La notion qui doit dominer ici, c'est que les biens d'une personne morale, parce qu'ils ont une affectation déterminée, doivent, autant que possible, conserver cette affectation lorsque la personne morale disparaît<sup>1300</sup>.

La recherche d'un gain matériel [...] pourrait se réaliser d'une façon indirecte, en spéculant par exemple sur les avantages ou les bénéfices que laisserait aux membres, après la dissolution de l'association, le partage de l'actif accru; celle-ci exclut le but désintéressé<sup>1301</sup>.

C'est toutefois le libéralisme qui prévalait dans la loi, en 1921. Celle-ci prévoyait en effet que les statuts d'une association sans but lucratif devaient notamment faire mention de l'emploi du patrimoine de l'association dans le cas où celle-ci serait dissoute<sup>1302</sup>; la volonté des associés était la « loi de la liquidation<sup>1303</sup> ». Si les statuts restaient muets<sup>1304</sup>, l'assemblée générale,

1298. M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 108, p. 279.

1299. M. Davagle, *Guide juridique des A.S.B.L.*, *op. cit.*, p. 81.

1300. *Doc. parl.*, Chambre, Séance du 22 juin 1920, n° 375, p. 8.

1301. *Doc. parl.*, Chambre, Rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, p. 11.

1302. Art. 2, al. 1<sup>er</sup>, 11<sup>o</sup>, de la loi du 27 juin 1921.

1303. *Doc. parl.*, Chambre, rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, p. 17–18 : « Les associés règlent eux-mêmes le sort du patrimoine social; ils le déterminent, une fois pour toutes, dans les statuts, et ils le mettent ainsi à l'abri de l'incertitude. Ils peuvent stipuler que les biens, en cas de dissolution, seront repris par les donateurs ou leurs héritiers, qu'ils seront partagés entre les associés dans des proportions déterminées, qu'ils seront affectés à une œuvre déterminée ou à déterminer dans des conditions indiquées. Leur volonté sera la loi de la liquidation. »

1304. Art. 19 (dissolution judiciaire) — art. 22 (dissolution volontaire) de la loi du 27 juin 1921.



« maîtresse des destinées de l'association<sup>1305</sup> », devait exprimer la volonté de la collectivité en indiquant le sort des biens. À défaut, et donc en dernier recours, le ou les liquidateurs devaient donner aux biens une destination se rapprochant autant que possible du but en vue duquel l'association a été constituée.

Conscient des abus potentiels, le législateur se contentait de confier « ces questions de fait à l'appréciation des tribunaux<sup>1306</sup> ». Les biens d'une A.S.B.L. moribonde pouvaient-ils être partagés entre ses membres? Les controverses doctrinales étaient de mise sur cette question. Certains, dont M. Coipel, soutenaient que la poursuite d'un but non lucratif ne pouvait pas autoriser un enrichissement des membres au moment de la dissolution de l'A.S.B.L. D'autres auteurs notaient que rien n'interdisait un partage du boni de liquidation entre les membres<sup>1307</sup>.

Lors de la réforme de 2002, le professeur Coipel avait eu l'opportunité de défendre sa position lors d'auditions au Sénat, position que le législateur a alors expressément consacrée : le boni de liquidation ne peut pas (ne peut plus, c'est selon) être partagé entre les membres (sauf si ceux-ci poursuivent un but désintéressé<sup>1308</sup>). Dorénavant, à la suite de sa dissolution, que celle-ci soit judiciaire<sup>1309</sup> ou volontaire<sup>1310</sup>, le boni de liquidation de l'association doit être affecté à une fin désintéressée; il s'agit d'une mention obligatoire des statuts<sup>1311</sup>. Pour préciser la destination désintéressée, les statuts peuvent tantôt faire mention de directives générales tantôt nommer précisément une personne morale bénéficiaire<sup>1312</sup>. Dans l'hypothèse où les statuts sont muets ou imprécis quant à l'affectation du patrimoine, la loi confie à l'assemblée

---

1305. *Doc. parl.*, Chambre, rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, p. 18.

1306. *Doc. parl.*, Chambre, rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, p. 11. Voy. aussi l'exemple cité par Jos Goedseels dans son article « Le nouveau statut légal des associations sans but lucratif en Belgique : Questions diverses », *R.P.S.C.*, 1923, n° 5, p. 4–5 : plusieurs personnes fondent une association dite philanthropique et, après avoir recueilli des sommes importantes qui sont destinées à leur œuvre, elles prononcent la dissolution et partagent les sommes qui leur ont été remises dans un but de bienfaisance.

1307. C'est-à-dire J. et P. T'Kint. Voy. à ce sujet : H. Briet et P. Verdonck, *op. cit.*, p. 25.

1308. Cass., 10 avril 2020, no C.19.0069.F. Pour un commentaire, voy. notamment M. Coipel, « Le boni de liquidation d'une ASBL doit toujours être affecté à une fin désintéressée », *J.D.S.A.*, 2021, n° 1, p. 8–12.

1309. Art. 19, al. 2, de la loi du 27 juin 1921.

1310. Art. 22, al. 1<sup>er</sup>, de la loi du 27 juin 1921.

1311. Art. 2, al. 1<sup>er</sup>, 9<sup>o</sup>, de la loi du 27 juin 1921.

1312. Voy. à ce sujet : H. Briet et P. Verdonck, *op. cit.*, p. 25; D. Gol, « § 2. Constitution », *op. cit.*, p. 22–23.



générale le pouvoir de déterminer le ou les bénéficiaires de l'actif net<sup>1313</sup>. En dernier recours, les liquidateurs doivent donner à l'actif une affectation qui se rapproche autant que possible du but en vue duquel l'association a été constituée<sup>1314</sup>. Si l'A.S.B.L. ne respecte pas les limites qui lui sont assignées par la loi ou par ses statuts, elle s'expose à la dissolution judiciaire car, partant, l'association contrevient à la loi et, le cas échéant, gravement à ses statuts<sup>1315</sup>. Cette réglementation a pour conséquence que, si les membres de l'A.S.B.L. désirent laisser à celle-ci la jouissance d'un bien propre, ils doivent veiller à préciser qu'il s'agit d'une mise à disposition et non d'une libéralité. En effet, s'il s'agit d'une libéralité, le bien entre dans le patrimoine de l'A.S.B.L. et ne peut pas en principe<sup>1316</sup> être récupéré par son propriétaire<sup>1317</sup>. Il convient, le cas échéant, de procéder à une cession *sui generis* à l'A.S.B.L., cession à titre gratuit et sous condition résolutoire de sa dissolution<sup>1318</sup>.

## SECTION 2. LES ASPECTS FISCAUX

### Sous-section 1. *L'A.S.B.L. et le régime de fiscalisation des revenus à travers le temps*

**346. Plan de l'exposé.** Au moment de leur consécration, les revenus des A.S.B.L. devaient être soumis au système cédulaire. Toutefois, poursuivre un but de lucre était essentiel pour déclencher l'application de la taxe professionnelle, si bien que les recettes d'activités d'A.S.B.L. n'étaient pas amputées par une charge fiscale (I).

La loi du 20 novembre 1962 avait mis un terme aux impôts cédulaires pour consacrer quatre impôts sur les revenus, dont l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales. Au contraire de la taxe professionnelle, l'assujettissement d'un contribuable à l'impôt des sociétés ne requiert pas la poursuite d'un but de lucre. Une A.S.B.L. pouvait donc *a priori* être grevée

1313. Art. 19, al. 2, (dissolution volontaire) et 22, al. 1<sup>er</sup>, (dissolution judiciaire) de la loi du 27 juin 1921.

1314. *Ibid.*

1315. En vertu de l'article 18, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup>, de la loi du 27 juin 1921, le tribunal pourra prononcer à la requête soit d'un membre, soit d'un tiers intéressé, soit du ministère public, la dissolution de l'association qui affecte son patrimoine ou les revenus de celui-ci à un but autre que ceux en vue desquels elle a été constituée (2<sup>o</sup>); contrevient gravement à ses statuts, ou contrevient à la loi ou à l'ordre public (3<sup>o</sup>).

1316. Sous réserve d'une stipulation de droit de retour conventionnel (art. 951 du Code civil).

1317. Voy. à ce sujet : H. Briet et P. Verdonck, *op. cit.*, p. 25-26; D. Gol, « § 2. Constitution », *op. cit.*, note subpaginale (33), p. 22.

1318. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 858, p. 536.

d'impôt sur ses recettes d'activités. Pour assurer une continuité avec le système cédulaire, le législateur avait toutefois adopté un dispositif particulier, un régime spécial d'impôt des sociétés réservé notamment aux vraies A.S.B.L. qui réalisaient des activités économiques pour accomplir leur but désintéressé. S'il restait formellement apparenté à l'impôt des sociétés, le traitement fiscal qui y était associé était sur le fond identique au régime découlant de l'impôt des personnes morales (II).

Avec la loi du 3 novembre 1976 et la mise en place du système « I.P.M./I.Soc. » contemporain, le régime de fiscalisation des revenus des A.S.B.L. connaît une ère nouvelle : le régime spécial d'impôt des sociétés est supprimé et une A.S.B.L. développant une activité économique, nonobstant le fait que celle-ci soit vouée à la réalisation de son but supérieur, doit en principe être soumise à l'impôt des sociétés — et donc imposée sur ses recettes d'activités — pour préserver une saine concurrence entre entreprises (III).

### **I. Le système cédulaire et l'inapplicabilité de la taxe professionnelle aux A.S.B.L. tenant compte de leur finalité**

**347. Taxe professionnelle et A.S.B.L.** À l'occasion du chap. 2, nous avons décrit le fonctionnement du système cédulaire et les spécificités de son application aux sociétés<sup>1319</sup>. Sans revenir sur l'ensemble de ces développements, un examen du champ d'application de la taxe professionnelle, la cédule destinée à atteindre les revenus du travail<sup>1320</sup> ou la « richesse en formation<sup>1321</sup> », s'avère nécessaire pour comprendre le régime de fiscalisation des revenus d'activités qui était réservé aux A.S.B.L. à l'époque.

La loi distinguait trois catégories de revenus imposables à la taxe professionnelle (art. 25, § 1<sup>er</sup>, des lois coordonnées) :

1° les bénéfices des exploitations industrielles, commerciales ou agricoles quelconques ;

2° *a.* les rémunérations diverses des fonctionnaires et employés publics ou privés ; *b.* les salaires et appointements, à l'exception de ceux attribués aux veufs ou mariés et ayant charge de famille, justifiant que leur revenu total n'excède pas 3 000 francs par an ; *c.* les pensions et rentes viagères, à l'exception de celles ayant le caractère alimentaire ou attribuées aux personnes pouvant réclamer l'exemption indiquée plus haut ;

1319. Voy. *supra*, n° 279 et s.

1320. Rapport fait au nom de la Section centrale, par M. Wauwermans, sur le projet de loi établissant un impôt sur le revenu global, *Doc. parl.*, Chambre, 1918–1919, n° 320, p. 1418, § 86.

1321. Rapport fait au nom de la Section centrale, par M. Wauwermans, sur le projet de loi établissant un impôt sur le revenu global, *Doc. parl.*, Chambre, 1918–1919, n° 320, p. 1415, § 81.

3° les profits, quelle que soit leur dénomination, des professions libérales, charges ou offices et de toutes occupations lucratives, non visées ci-dessus.

Concernant l'application de la taxe professionnelle aux personnes morales, deux catégories parmi les trois susmentionnées retiennent particulièrement l'attention, à savoir les bénéfices des exploitations industrielles, commerciales ou agricoles quelconques, d'une part, et les profits de toutes occupations lucratives, d'autre part<sup>1322</sup>.

**348. Quels critères pour délimiter les activités professionnelles soumises à la taxe professionnelle?** La loi fiscale n'établissait aucune exception en faveur des revenus d'A.S.B.L. pas plus que la loi du 27 juin 1921 ne les plaçait en dehors du champ d'application de la taxe professionnelle<sup>1323</sup>. Ainsi, il fallait vérifier si l'on pouvait constater la réunion des conditions d'imposition à la taxe professionnelle dans le chef d'une A.S.B.L.

Quelle que soit la catégorie visée, et comme en témoignent les travaux préparatoires de la loi de 1919, seuls les revenus professionnels devaient être visés<sup>1324</sup>. La doctrine précisait à l'époque qu'étaient donc exclus de la taxation « tous les produits de l'activité humaine fournis par des actes qui ne constituent pas une profession<sup>1325</sup> » et qu'il convenait, à ce titre, de ne pas confondre activité professionnelle et gestion patrimoniale<sup>1326</sup>.

Alors qu'ils relevaient que la profession était parfois définie comme un « état », Calais et Winday préféraient à ce critère essentiellement *subjectif* — puisque c'est à l'auteur de l'activité qu'il revenait de donner ou non une coloration professionnelle à telle ou telle occupation — un critère *objectif* qui permettait un contrôle en fait, tel qu'un travail lucratif, systématique, approprié, régulier et habituel, qui « implique une certaine spécialisation, un degré variable de compétence, une organisation, la répétition d'actes de même nature ou tendant à la réalisation du même objet<sup>1327</sup> ». Ces auteurs

1322. Il n'était pas neutre de percevoir des bénéfices d'exploitation plutôt que des profits d'occupations lucratives. À ce sujet, voy. notamment E. Schreuder, *op. cit.*, n° 138, p. 144; E. Bours, *op. cit.*, note (i), p. 217 qui évoquait les différences concernant les taux et les charges professionnelles; I. Claeys Bouúaert, *op. cit.*, n° 1.3.8., p. 30; H. Wibault, *op. cit.*, p. 150.

1323. M. Feye, *op. cit.*, n° 339, p. 508.

1324. Rapport fait au nom de la Section centrale, par M. Wauwermans, sur le projet de loi établissant un impôt sur le revenu global, *Doc. parl.*, Chambre, 1918–1919, n° 320, p. 1415, § 81.

1325. P. Wauwermans, *L'impôt sur les revenus. Loi du 29 octobre 1919 établissant des impôts cédulaires sur les revenus et un impôt complémentaire sur le revenu global expliquée et commentée*, Bruxelles, Bruylant, 1920, p. 48.

1326. Voy. E. Schreuder, *op. cit.*, n° 143, p. 148; A. Calais et M. Windey, *op. cit.*, n° 37, p. 18; M. Feye, *op. cit.*, n° 204, p. 325; G. Beatse, *op. cit.*, n° 5, p. 10.

1327. A. Calais et M. Windey, *op. cit.*, nos 38–40, p. 18–19.

retenaient *in fine* une définition *mixte* du revenu taxable en matière d'impôts directs. En effet, le revenu devait être le produit d'un travail approprié, régulier et habituel (aspect objectif) et le travail dont était issu le revenu devait, en outre, être caractérisé par un but de lucre (aspect subjectif)<sup>1328</sup>. Dans le même sens, Bours avait décrit l'activité professionnelle en droit fiscal comme « une occupation présentant un certain caractère de continuité et<sup>1329</sup> accomplie dans un but lucratif<sup>1330</sup> ».

Il convient d'emblée de préciser que si, à notre avis, la jurisprudence de la Cour de cassation a confirmé cette conception « mixte » du revenu taxable, il n'y avait pas d'unanimité quant à celle-ci en doctrine. S'il était admis que l'activité dont était issu le revenu devait rencontrer différentes caractéristiques (A), le fait que, en outre, son auteur eut dû être animé d'une certaine intention était discuté (B).

#### A. *Les traits de l'activité requise (critère objectif)*

**349. Plan.** Les bénéfices des exploitations industrielles, commerciales ou agricoles quelconques et les profits de toutes occupations lucratives étaient soumis à la taxe professionnelle. Voyons comment étaient caractérisées les notions d'exploitation (1) et d'occupation (2).

##### 1. L'exploitation

**350. Notion d'exploitation.** En visant l'exploitation commerciale, industrielle ou agricole, qui correspond aux trois grandes phases de l'activité économique, le législateur aurait eu en vue le processus de production, de transformation et de distribution des richesses<sup>1331</sup>. Il fallait « moins s'attacher à la nature juridique des actes accomplis<sup>1332</sup> qu'à leur analogie avec les opérations dont le caractère industriel, commercial ou agricole est indiscuté<sup>1333</sup> ». Reste à signaler que, pour une partie de la doctrine, l'exploitation commerciale renvoyait à l'acception que lui donne le Code de commerce<sup>1334</sup>.

---

1328. *Ibid.*, n° 34, p. 17.

1329. Nous soulignons.

1330. E. Bours, *op. cit.*, n° 208, p. 195.

1331. E. Schreuder, *op. cit.*, n° 224, p. 210.

1332. Les prescriptions administratives vont dans ce sens en précisant que la nature civile ou commerciale des opérations n'a pas d'influence Voy. Ministère des Finances, *Impôts sur les revenus. Taxe professionnelle*, Coordination des prescriptions administratives, n° 8530, 1953, n° 1016.

1333. P. Wauwermans, *op. cit.*, p. 53.

1334. P. Schmitz, *op. cit.*, n° 154, p. 184 et E. Schreuder, *op. cit.*, n° 224, p. 210.

Selon la Cour de cassation, l'exploitation est assimilée à l'activité professionnelle<sup>1335</sup> et fait écho à l'acte même d'exploiter et non à l'établissement commercial ou industriel dans lequel l'activité professionnelle est ou a été exercée<sup>1336</sup>.

## 2. L'occupation

**351. Notion d'occupation.** Cette condition d'occupation n'occasionnait pas de difficultés majeures : il ressortait d'une analyse combinée de la jurisprudence, de la doctrine<sup>1337</sup> et des prescriptions administratives<sup>1338</sup> que satisfaisait à la condition d'occupation une activité suivie, un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes<sup>1339</sup> et suffisamment liées entre elles<sup>1340</sup> pour constituer une activité continue et habituelle<sup>1341</sup>. Pour apprécier s'il y a ou non occupation, les juges disposaient en pratique d'indices tels que le temps consacré à l'activité, l'importance des profits, l'importance des frais exposés, le nombre des opérations, leur fréquence, leur similarité, ou encore les moyens employés<sup>1342</sup>. *A contrario*, une opération ou un faible nombre d'opérations isolées ne pouvait pas être la source d'un revenu professionnel<sup>1343</sup>.

## 3. Synthèse : l'activité des A.S.B.L. au regard du droit fiscal

---

1335. Cass., 7 juillet 1941, *Pas.*, 1941, I, p. 284.

1336. Cass., 17 mars 1943, *Pas.*, 1943, I, p. 97.

1337. A. Calais et M. Windey, *op. cit.*, n<sup>os</sup> 33–40, p. 16–19; P. Wauwermans, *op. cit.*, p. 71; E. Schreuder, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 299, p. 289; M. Feye, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 204, p. 325; H. Wibault, *op. cit.*, p. 143.

1338. Une circulaire administrative du 12 janvier 1928 est évoquée par la doctrine (cf. P. Schmitz, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 162, p. 189).

1339. Cass., 20 décembre 1955, *Pas.*, 1956, I, p. 400.

1340. Cass., 17 janvier 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 573.

1341. Cass., 31 mars 1930, *Pas.*, 1930, I, p. 178; Cass., 28 novembre 1933, *Pas.*, 1934, I, p. 85; Cass., 11 décembre 1944, *Pas.*, 1945, I, p. 63; Cass., 12 décembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 225; les conclusions de M. l'avocat général Ganshof van der Meersch avant Cass., 22 janvier 1952, *Pas.*, 1952, I, p. 285; Cass., 16 janvier 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 86. Notons qu'il est fréquemment fait référence à ces critères pour apprécier s'il est ou non question d'une activité professionnelle (voy., notamment, Bruxelles, 22 février 1989, *F.J.F.*, n<sup>o</sup> 89/123; Bruxelles, 30 novembre 2011, *F.J.F.*, n<sup>o</sup> 2013/8; Bruxelles, 30 mai 2013, *J.D.F.*, n<sup>o</sup> 2013/3–4, p. 121; Bruxelles, 17 mai 2018, *F.J.F.*, n<sup>o</sup> 2019/44).

1342. E. Drion du Chapis, « Occupation lucrative et gestion du patrimoine privé », *J.P.D.F.*, 1961, n<sup>o</sup> 1, p. 5–25, spéc. n<sup>o</sup> 13, p. 16.

1343. C. de Smeth et J. Carmois, *op. cit.*, v<sup>o</sup> « occupations lucratives », n<sup>o</sup> 5, p. 371; E. Bours, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 208, p. 194–195; E. Schreuder, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 299, p. 289.

### 352. Admissibilité des activités économiques des A.S.B.L. en droit fiscal.

Par contraste avec les discussions connues en droit des personnes morales, le possible exercice par l'A.S.B.L. d'une activité économique ne suscitait pas la contestation en droit fiscal. Certes, au départ, l'administration fiscale soutenait que l'exercice par une telle association d'une occupation lucrative ainsi que l'existence de boni corrélatifs remettaient en cause son caractère non lucratif<sup>1344</sup>. Cette thèse administrative soulèvera la contestation générale de la doctrine qui relevait que, si cette position devait être maintenue, elle aboutirait à « faire obstacle aux fonctionnement d'associations ayant pour objet l'institution et la mise en actions d'œuvres de bienfaisance ou d'utilité générale<sup>1345</sup> ». Ladite thèse disparaîtra rapidement<sup>1346</sup>.

**353. Quid en cas de ressources exclusivement « passives » ?** Lorsqu'une A.S.B.L. trouvait ses moyens de subsistance uniquement dans des ressources « passives » (cotisations, dons ou encore subventions), elle ne se livrait pas à une activité de sorte qu'il n'était point besoin d'aller plus loin : la taxe professionnelle était inapplicable<sup>1347</sup>.

#### B. *Les discussions quant à la nécessité d'une prise en compte de la finalité (critère subjectif)*

### 354. Controverses doctrinales et intervention de la Cour de cassation.

Au contraire du critère relatif à l'activité, le caractère nécessaire de l'absence de poursuite d'un but de lucre et, le cas échéant, sa signification, ont suscité bien des discussions. Avant d'aborder la jurisprudence de la Cour de cassation sur cette question (2), la consultation de la doctrine de l'époque révèle les différentes thèses en présence (1).

#### 1. La doctrine et la coexistence de trois thèses

**355. Présentation générale.** L'on pouvait dénombrer trois thèses relatives à l'acceptation du but de lucre sous l'angle fiscal. Certains auteurs déniaient purement et simplement le fait que l'intention de l'auteur de l'activité puisse jouer un rôle dans la détermination de son sort fiscal (a). D'autres estimaient au contraire que le seul fait que d'une activité découle la réalisation de recettes n'entraînait pas l'imposition de ces revenus et que l'intention de

1344. Voy. la circulaire de décembre 1925, *B.C.D.*, 1925, n° 4, p. 9–11, commentée dans le *J.T.*, n° 3045, 1926, p. 233.

1345. M. Feye, *op. cit.*, n° 342, p. 510. Dans le même sens, voy. J. Goedseels, « Les associations sans but lucratif et les contributions directes », *R.P.S.*, 1926, p. 43–46, spéc. n° 14, p. 45.

1346. Voy. la circulaire ministérielle du 18 septembre 1933, *J.P.D.F.*, 1934, p. 167–168. Voy. aussi la circulaire du 20 novembre 1953, n° 695, commentée *infra*, n° 369.

1347. Dans le même sens, voy. M. Feye, *op. cit.*, n° 342, p. 511.

l'auteur de l'activité importait. Parmi ces derniers, il fallait encore à notre avis distinguer ceux qui considéraient qu'était animé d'un but de lucre le contribuable qui *voulait réaliser un profit* (b) de ceux qui retenaient que seule la *volonté d'un enrichissement personnel* était constitutive d'un but de lucre (c).

a. *Première thèse* : « *lucratif* » fait écho au résultat de l'activité

**356. Une conception « objective » du but de lucre fiscal.** D'après les partisans de cette première thèse, lorsque des bénéfices étaient effectivement produits, les éléments intrinsèques établis par la loi d'impôts sur le revenu pour l'existence de profits professionnels taxables étaient réalisés et la taxe professionnelle pouvait être appliquée<sup>1348</sup>. Un enrichissement, même provisoire, était taxable<sup>1349</sup>. Ces auteurs s'appuyaient généralement sur deux arguments. Ils se fondaient d'abord sur les travaux préparatoires de la loi du 29 octobre 1919 — et sur l'intention du législateur de taxer « tous les revenus professionnels [...] tous les profits retirés par l'activité humaine dans quelque domaine qu'elle s'exerce<sup>1350</sup> », sans qu'une distinction soit établie « à raison du titulaire, de la nature même du travail ou de la personne qui l'accomplit<sup>1351</sup> ». Ensuite, et concernant la taxation des profits d'occupations lucratives, ils considéraient que le terme « lucratif » devait être retenu dans son sens usuel, c'est-à-dire « qui apporte du lucre, du profit ». Il est toutefois permis de s'interroger sur l'utilité du terme lucratif ainsi entendu. En effet, si le mot « lucratif » signifiait « réalisé avec profit » alors qu'il s'agissait de taxer, en vertu de l'article 25, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, les « profits des occupations lucratives », cela revenait à dire qu'étaient taxables *les profits* des occupations réalisées *avec profit*. N'était-ce pas là exprimer une tautologie<sup>1352</sup> ?

**357. Faiblesse de cette position doctrinale.** L'application des principes d'interprétation de la loi contrariait cette doctrine. Sur la base d'un principe

1348. M. Feye, *op. cit.*, n° 342, p. 511; J. Goedseels, « Les associations sans but lucratif et les contributions directes », *op. cit.*, n° 14, p. 45-46.

1349. J. Maes puis J. Goedseels, « Les associations sans but lucratif et la taxe professionnelle », *R.J.F.F.*, 1945, n° 123, respectivement p. 108-112 et p. 112-114, spéc. p. 111.

1350. Rapport fait au nom de la Section centrale, par M. Wauwermans, sur le projet de loi établissant un impôt sur le revenu global, *Doc. parl.*, Chambre, 1918-1919, n° 320, p. 1415, § 81.

1351. Rapport fait au nom de la Section centrale, par M. Wauwermans, sur le projet de loi établissant un impôt sur le revenu global, *Doc. parl.*, Chambre, 1918-1919, n° 320, p. 1418, § 86.

1352. Dans ce sens, voy. le commentaire des dispositions fiscales rédigé par Guy Van Fraeyenhoven, in *Les associations sans but lucratif*, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 1974, n° 563, p. 264; E. Drion du Chapis, « Occupation lucrative et gestion du patrimoine privé », *op. cit.*, p. 17.

fondé sur le « postulat de rationalité du législateur<sup>1353</sup> », dont il découle que « le législateur ne fait rien d'inutile<sup>1354</sup> », lorsque l'on est confronté à deux interprétations possibles d'un terme, il convient de privilégier celle qui confère une utilité à la loi<sup>1355</sup>. *In casu*, les deux interprétations possibles du terme « lucratif » étaient les suivantes : soit il ne visait que le résultat d'une activité, soit il sous-entendait la prise en compte du but poursuivi par l'auteur de ladite activité et seule la seconde interprétation pouvait donc être admise. Dans ce même sens, M. Autenne observait, que « puisque dans un texte légal, *tout terme utilisé a sa raison d'être*<sup>1356</sup>, il va de soi qu'il faut non seulement définir la notion d'occupation', mais également celle de 'lucrative'<sup>1357</sup> ».

b. *Deuxième thèse : une consécration du but de lucre objectif*

**358. Une conception « subjective » du but de lucre fiscal.** *In casu*, le but de lucre désignait le but de réaliser des profits. Selon les auteurs qui adoptaient ce point de vue, des opérations, bien que présentant un intérêt pécuniaire, qui ne visaient qu'à éviter des pertes (*de damno vitando*), ne devaient pas donner lieu à imposition puisque la loi ne prévoyait que la taxation d'occupations lucratives (*de lucro captando*), c'est-à-dire des occupations qui visaient à réaliser un gain<sup>1358</sup>. Le but de lucre fiscal ainsi compris s'apparentait au but de lucre commercial « objectif<sup>1359</sup> ». Ces auteurs établissaient une distinction entre l'hypothèse dans laquelle l'activité concourait *directement* à la réalisation de l'objet social et, d'autre part, l'hypothèse dans laquelle l'activité n'y concourait qu'*indirectement* — en procurant les ressources nécessaires à son maintien et à son développement. Selon eux, dans la première hypothèse, les auteurs de l'activité ne visaient pas à réaliser un gain, mais à réaliser l'objet social et il se faisait, bien que cela n'ait pas été

---

1353. F. Ost, « L'interprétation logique et systématique et le postulat de rationalité du législateur », in M. Van de Kerchove (dir.), *L'interprétation en droit*, Publication des Facultés universitaires Saint-Louis, Bruxelles, 1978, p. 97–184, spéc. p. 163 et s.

1354. *Ibid.*, p. 171.

1355. P. Delnoy, *op. cit.*, p. 183.

1356. Nous soulignons.

1357. J. Autenne, « La ligne de démarcation entre les revenus divers visés à l'article 67, 1°, du C.I.R. et les revenus professionnels visés à l'article 20, 3°, du C.I.R. : application des principes dégagés par la doctrine et la jurisprudence au cas des revenus recueillis de publications et de conférences », *Ann. dr. Liège*, 1986, p. 511–516, spéc. p. 512.

1358. C. de Smeth et J. Carmois, *op. cit.*, v° « associations sans but lucratif », n° 12, p. 98. Les auteurs parlent d'« exploitations » lucratives.

1359. *Voy. supra*, n° 319.



recherché, que l'activité était bénéficiaire<sup>1360</sup>. Dans la seconde hypothèse, le but des auteurs était clairement le profit, peu importe que celui-ci ait été affecté à une fin désintéressée<sup>1361</sup>. Ainsi, le produit de la vente de guides, de plans et carnets de passage en douane par une association touristique ou les recettes liées à l'organisation de courses de chevaux par une association tendant au développement du sport hippique ne devaient pas être amputés de la taxe professionnelle, là où, *a contrario*, les produits de l'exploitation d'une brasserie ou bien d'une fromagerie tenue par une A.S.B.L. touristique ou sportive auraient dû être imposés<sup>1362</sup>.

c. *Troisième thèse : une consécration du but de lucre subjectif*

**359. Une conception subjective « renforcée » du but de lucre fiscal.**

Cette troisième interprétation du but de lucre faisait référence à la volonté d'enrichissement personnel. Ainsi, si une A.S.B.L. réalisait une activité économique avec un résultat bénéficiaire qu'elle destinait à la poursuite de son but désintéressé, elle n'était pas animée d'un but de lucre. Pour les partisans de cette tendance, et par comparaison avec la deuxième thèse, il importait peu que l'activité économique permette *indirectement* la réalisation du but désintéressé pour autant qu'il n'y ait pas d'enrichissement définitif de l'association ou de ses membres. Ainsi, si des bénéfices étaient retirés d'une activité commerciale ou industrielle (par exemple fromagerie, brasserie, imprimerie ou encore librairie) et que l'association percevait cet argent pour l'affecter à une fin désintéressée, celui-ci ne faisait que « passer par les caisses<sup>1363</sup> » de l'association et ne devait pas être grevé d'une taxe professionnelle. Dit encore autrement, « pour qu'il y ait but de lucre, il [fallait] non seulement que l'intéressé mette en œuvre certains moyens destinés à lui procurer un excédent sur les fonds exposés ou les moyens mis en œuvre, mais surtout, dans son chef, le souci apparent, primordial et dominant d'exercer son activité en vue d'atteindre un enrichissement, une augmentation de son

1360. E. Schreuder, *op. cit.*, n° 141, p. 146 : l'activité accessoire doit rester dans la ligne de l'action désintéressée que l'association s'est engagée à poursuivre. Voy. aussi G. Van Frayenhoven, « Commentaires des dispositions fiscales », in J. T'Kint, *Les associations sans but lucratif*, 1961, Bruxelles, Larcier, p. 219-243, spéc n°s 487-488, p. 226.

1361. C. de Smeth et J. Carmois, *op. cit.*, v° « associations sans but lucratif », n° 8, p. 95.

1362. Notons que, dans le contexte du droit des personnes morales, ce *nécessaire lien* entre l'activité économique et l'objectif principal désintéressé est, selon les tenants de l'« accessoriété-activité », un élément du triple test de licéité (voy. *supra*, n° 321 et D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 24 et s., p. 23 et s.).

1363. J. Goedseels, « Les associations sans but lucratif et la taxe professionnelle », *R.P.S.*, 1936, p. 87.

patrimoine dont il [pouvait] librement disposer<sup>1364</sup> ». Cette fois, le but de lucre fiscal pouvait, nous semble-t-il, être rapproché du but de lucre commercial « subjectif<sup>1365</sup> » et du but de lucre sociétaire<sup>1366</sup>.

d. *Conséquence de la consécration de l'une ou l'autre thèse sur l'application de la taxe professionnelle pour les revenus d'A.S.B.L.*

**360. Conséquence sur l'applicabilité de la taxe professionnelle.** Seule l'application de la troisième thèse rendait impossible l'application de la taxe professionnelle à une association sans but lucratif; les deux premières ne l'empêchaient pas.

2. La jurisprudence de la Cour de cassation<sup>1367</sup>, une consécration de la troisième thèse et l'inapplicabilité corrélatrice de la taxe professionnelle aux revenus d'activité d'une A.S.B.L. ou d'une association de fait

**361. Position du problème.** Précisons d'emblée que, pour l'application du régime cédulaire, un même système prévalait tant pour les A.S.B.L. que pour les associations de fait répondant aux mêmes conditions de fond. En effet, la loi fiscale ne distinguait pas en principe les personnes physiques des personnes morales et, dans le même sens, la jurisprudence de la Cour de cassation appréhendait les associations pourvues et dépourvues de la personnalité juridique de la même manière pour décider de l'(in-)applicabilité de

1364. A. Buisseret, *Prescriptions civiles et fiscales relatives aux associations sans but lucratif*, Jaric, Bruxelles, 1943, p. 70.

1365. *Voy. supra*, n° 319.

1366. *Voy. supra*, n° 68 et 244 et s.

1367. *Voy. à ce sujet* : M. Feye, *op. cit.*, p. 508–511; E. Schreuder, *op. cit.*, n° 143, p. 146–147; E. Bours, *op. cit.*, p. 207–217; A. Calais et M. Windey, *op. cit.*, n° 58, p. 29–30; C. de Smeth et J. Carmois, *op. cit.*, p. 94–95; A. Buisseret, *Prescriptions civiles et fiscales relatives aux associations sans but lucratif*, *op. cit.*, p. 59–71; A. Buisseret, *Prescriptions civiles et fiscales relatives aux associations sans but lucratif*, 2<sup>e</sup> éd. revue et complétée, Bruxelles, S.A. fiduciaire de l'artisanat et des classes moyennes, 1957, p. 111–123; J. Goedseels, « Les associations sans but lucratif et les contributions directes », *R.P.S.*, 1926, p. 43–46; B. Jamar de Bolsée, « Les associations sans but lucratif au regard de la taxe professionnelle », *Ann. not.*, 1962, p. 8–12; M. Anspach, « Les associations sans but lucratif et la taxe professionnelle », *Ann. not.*, 1947, p. 81–86; note de E. Drion du Chapois sous Bruxelles, 16 janvier 1958, *J.P.D.F.*, 1959, p. 21–24; note de J. Goedseels sous Cass., 22 janvier 1952, *R.P.S.*, 1952, p. 131–136; J. Goedseels, « Synthèse de la législation et de la jurisprudence récentes concernant les associations sans but lucratif », *R.P.S.*, 1947, p. 54–69; J. Maes puis J. Goedseels, *op. cit.*; J. Goedseels, « Associations mutuelles patronales et associations sans but lucratif en général », *R.P.S.*, 1932, p. 358–369; note de M.R.W. sous Cass., 27 octobre 1953, *J.T.*, 1954, p. 133.

la taxe professionnelle<sup>1368</sup>. Ceci étant dit, examinons si une A.S.B.L. pouvait se livrer à une exploitation (a) ou à une occupation lucrative (b) en manière telle que les revenus qui en étaient issus devaient être grevés d'une taxe professionnelle.

a. *Une A.S.B.L. pouvait-elle se livrer à une exploitation ?*

**362. Rappel de la procédure et position de la Cour de cassation.** Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 25 février 1935, la Cour de cassation avait à juger de la légalité d'une décision rendue par la Cour d'appel de Liège quant à l'applicabilité de la taxe professionnelle aux recettes d'une association en vertu de l'article 25, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, des L.C. (« bénéfices d'exploitation »)<sup>1369</sup>.

Une association « Œuvre des Artistes » avait été constituée en 1932. Celle-ci visait notamment à favoriser le développement de l'art, à intensifier le goût de l'art dans le public, à protéger et, le cas échéant, à venir en aide aux artistes, ou à leurs veuves et orphelins. L'association en cause pouvait compter sur deux types de ressources : des ressources « passives » (cotisations de membres et subsides des pouvoirs publics) et des ressources « actives » (droits d'entrée à des concerts, représentations artistiques, ou expositions d'art). Il était admis de tous que les bénéfices issus des événements organisés faisaient l'objet d'une affectation désintéressée.

L'administration avait imposé les recettes à la taxe professionnelle car l'association se livrait selon elle à une exploitation commerciale. L'association avait contesté la décision devant la Cour d'appel de Liège<sup>1370</sup>. La Cour avait relevé que, même si l'association s'était constituée des ressources supplémentaires — au moyen de droits d'entrée à des expositions artistiques, des auditions musicales, galas de danse, voire des représentations cinématographiques —, ces perceptions ne changeaient pas le caractère de son activité, puisqu'elles tendaient, concurremment avec les cotisations, dons et subsides, à la réalisation de ses buts artistiques et philanthropiques, sans

---

1368. L'A.S.B.L. « Œuvres des artistes » évoquée *infra* (n° 362) était, du temps de l'imposition querellée, une association de fait. L'Alliance Internationale de Tourisme (voy. *infra*, n° 364) était également une association non personnalisée.

1369. Cf. J. Maes puis J. Goedseels, *op. cit.*, p. 110.

1370. Le contribuable, mécontent de son sort, pouvait introduire une réclamation devant le directeur régional. Le directeur régional n'était pas contraint de prendre une décision dans un certain délai, ce qui pouvait allonger considérablement le temps de la procédure. Lorsqu'il avait pris sa décision, si l'insatisfaction demeurait, l'étape ultérieure du recours menait le contribuable directement devant la Cour d'appel; un délai strict était alors prévu pour faire valoir des pièces nouvelles ou des griefs nouveaux. Les lois des 15 et 23 mars 1999 ont réformé la procédure fiscale, en touchant notamment à cette phase administrative (concernant la procédure fiscale actuelle, voy. par exemple M. Moris, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, Limal, Anthemis, 2014, p. 335-357).

qu'elles puissent enrichir définitivement l'association ou profiter indirectement à ses membres. La Cour avait conclu que, sans esprit de spéculation, et en l'absence de la poursuite d'un but de lucre, l'association ne se livrait à aucune exploitation commerciale, industrielle ou agricole soumise à la taxe professionnelle<sup>1371</sup>.

La Cour de cassation a tout d'abord relevé que l'esprit de lucre ou de spéculation est de l'essence des actes de commerce et, par conséquent, de toute exploitation « commerciale ». Si certains actes sont réputés commerciaux par la loi (notamment, comme en l'espèce, les entreprises de spectacles publics), c'est parce que la loi présume que ces actes ont été réalisés dans cet esprit de lucre. Il ne s'agit que d'une présomption réfragable qui fléchit devant la preuve contraire. Tout en soulignant qu'il appartenait au juge du fond d'apprécier si la preuve contraire était administrée, elle a jugé que la Cour d'appel de Liège avait légalement rendu sa décision.

**363. Consécration de la conception subjective renforcée du but de lucre.** L'arrêt du 25 février 1935 débute par ces quelques mots : « L'esprit de lucre ou de spéculation est de l'essence des actes de commerce<sup>1372</sup>. » Il s'agit d'un arrêt bien connu tant des commercialistes que des fiscalistes. Pour les premiers, la Cour y consacre l'idée d'une présomption réfragable de but de lucre indissociable de la commercialité<sup>1373</sup>; ce n'est pas la première<sup>1374</sup> ni la dernière fois<sup>1375</sup>. Pour les seconds, il s'agit du premier arrêt évoquant la question de l'imposabilité des recettes d'activités d'une A.S.B.L. à la taxe professionnelle<sup>1376</sup>. Si la Cour de cassation proclame cette fois que l'esprit de lucre est de l'essence des actes de commerce, elle déclarera dans des arrêts fiscaux plus récents que l'esprit de lucre est de l'essence de toute exploitation commerciale<sup>1377</sup>.

La Cour de cassation résolvait la question sur la base exclusive de l'esprit de lucre<sup>1378</sup>. L'exploitation commerciale visée par les L.C. supposait donc

1371. Liège, 15 juin 1934, *R.P.S.*, 1934, n° 3407, p. 248; *J.P.D.F.*, 1934, p. 186.

1372. Nous avons déjà évoqué la controverse qui entoure l'acceptation du but de lucre commercial (voy. *supra*, n° 319).

1373. Voy. à ce sujet les critiques émises par M. Demeur et la doctrine évoquée en faveur de cette idée de présomption simple (Namur et Daubresse), in *R.C.J.B.* 1948, p. 26–52, spéc. n° 4, p. 29.

1374. Voy. Cass., 10 octobre 1895, *Pas.*, 1895, I, p. 286.

1375. Cass., 19 janvier 1973, *Pas.*, 1973, I, p. 493.

1376. Alors même que, rappelons-le, au temps de l'imposition en cause, il ne s'agissait que d'une association de fait.

1377. Cass., 30 décembre 1946, *Pas.*, 1946, I, p. 489; Cass., 9 novembre 1948, *Pas.*, 1948, I, p. 623.

1378. En ce sens, voy. J. Van Ryn et J. Heenen, « Esprit de lucre et droit commercial », note sous Cass., 19 janvier 1973, *R.C.J.B.*, 1974, p. 325–335, spéc. n° 8, p. 331.

une certaine intention de l'auteur de l'activité; la première thèse doit être rejetée<sup>1379</sup>. Si l'on examine les constatations du juge de fond, celles-ci tendaient, nous semble-t-il, à vérifier que l'association ne visait ni son propre enrichissement ni celui de ses membres et non pas à déterminer si l'association avait recherché à récolter des recettes; la troisième thèse était consacrée.

Sur la base de ces considérations, une A.S.B.L. ne pouvait être à la tête d'une exploitation et, par conséquent, les recettes d'activités d'une A.S.B.L. ne pouvaient pas, sur cette base, être grevées d'une taxe professionnelle.

b. *Une A.S.B.L. pouvait-elle se livrer à une occupation lucrative?*

**364. Rappel de la procédure et position de la Cour de cassation.** La Cour de cassation a eu à apprécier la légalité de décisions rendues quant à l'applicabilité de la taxe professionnelle aux recettes issues de la gestion de sanatoria, maisons de repos, ou cliniques d'une A.S.B.L. « Sœurs augustines hospitalières de Louvain<sup>1380</sup> », de la vente de carnets de passage en douane à des particuliers par l'« Alliance Internationale de Tourisme<sup>1381</sup> », ou encore par le Royal Automobile Club de Belgique<sup>1382</sup>. Dans ces différents cas, l'administration fiscale avait postulé l'application de la taxe professionnelle compte tenu de l'existence de profits d'occupation lucrative.

L'analyse de ces différents arrêts permet, à notre avis, de dégager de nombreux enseignements. Tout d'abord, la Cour de cassation consacrait une définition fiscale téléologique de l'A.S.B.L. (orientée vers sa finalité plutôt que son activité)<sup>1383</sup>. Ensuite, l'occupation lucrative, comme l'exploitation, requérait une intention particulière de son auteur et, spécifiquement, une volonté d'enrichissement personnel (consécration de la troisième thèse)<sup>1384</sup>. L'affectation des bénéfices issus d'une activité économique à la

1379. Pour rappel, trois thèses relatives à l'acceptation du but de lucre sous l'angle fiscal coexistaient. En vertu de la première, l'intention de l'auteur de l'activité n'avait aucun rôle à jouer dans le processus de fiscalisation des revenus produits. Pour autant que l'activité soit bénéficiaire, les revenus étaient taxables. Selon la seconde thèse, l'auteur de l'activité devait vouloir réaliser un profit pour que les produits de ladite activité soient taxables. Quant à la troisième thèse, seul le résultat de l'activité réalisée par une personne animée d'une volonté d'enrichissement personnel était taxable (voy. *supra*, n° 355 et s.).

1380. Bruxelles, 5 février 1936, *R.P.S.*, 1936, n° 3515, p. 83; Cass., 5 juillet 1937, *Pas.*, 1937, I, p. 212; Gand, 26 avril 1938, *J.P.D.F.*, 1938, p. 194.

1381. Bruxelles, 28 juin 1944, *B.C.D.*, 1949, p. 84; *R.J.F.F.*, 1944, p. 37; Cass., 9 novembre 1948, *Pas.*, 1948, I, p. 623; *B.C.D.*, 1949, p. 86; Liège, 22 mai 1950, *R.J.F.F.*, 1951, n° 1401, p. 181.

1382. Bruxelles, 4 mars 1946, *J.P.D.F.*, 1946, p. 90; Cass., 30 décembre 1946, *Pas.*, 1946, I, p. 489, *R.C.J.B.*, 1948, p. 24-26 (note de P. Demeur); Liège, 31 janvier 1949, *J.P.D.F.*, 1949, p. 277, *R.J.F.F.*, 1949, p. 318; Cass., 22 avril 1952, *R.J.F.F.*, 1952, p. 520, *Pas.*, 1952, I, p. 526.

1383. Voy. *infra*, n° 365.

1384. Voy. *infra*, n° 366.

fin désintéressée permettait de vérifier l'absence de but de lucre dans le chef de l'A.S.B.L.<sup>1385</sup>. L'application du système cédulaire révélait une première approximation de la définition de « but de lucre fiscal<sup>1386</sup> ». *In fine*, une A.S.B.L. ne pouvait pas se livrer à une occupation lucrative et il était impossible d'appliquer la taxe professionnelle à ses recettes d'activité<sup>1387</sup>.

**365. Consécration de la définition téléologique de l'A.S.B.L.** Dès 1937, la Cour de cassation, tout en renvoyant aux termes de la loi de 1921, soulignait qu'une A.S.B.L., outre le fait de ne pas se livrer à des opérations industrielles ou commerciales, ne cherchait « pas à procurer à elle-même ou à ses membres des gains matériels<sup>1388</sup> ». À partir de 1952, elle ne fera plus référence aux activités en retenant que l'association sans but lucratif est celle qui « ne poursuit ni son enrichissement, ni un gain direct ou indirect pour ses membres ». L'A.S.B.L. se définit manifestement par sa finalité, et non plus *via* son activité.

**366. Volonté d'enrichissement personnel requise pour l'occupation lucrative (consécration de la troisième thèse).** La Cour de cassation rejetait le caractère imposable des revenus issus d'une activité accessoire menée par l'A.S.B.L. si l'activité n'était pas dictée par l'esprit de lucre et si, loin de poursuivre son enrichissement ou le profit direct ou indirect de ses membres, l'association n'avait en vue que le maintien et l'extension de l'œuvre de bienfaisance<sup>1389</sup>.

**367. Vérification de l'absence de but de lucre par le biais de l'affectation désintéressée des bénéficiaires issus d'une activité économique.** Pour exposer ce troisième enseignement, il convient d'évoquer au préalable les conclusions de M. Van der Meersch, alors avocat général, prises avant l'arrêt du 22 janvier 1952. Dans celles-ci, il précisait qu'une distinction fondamentale existait entre les exploitations — indissociables de l'esprit de lucre, entendu

1385. Voy. *infra*, n° 367.

1386. Voy. *infra*, n° 372.

1387. Voy. *infra*, n° 373.

1388. Voy. *mutatis mutandis* les arrêts du 30 décembre 1946 et du 9 novembre 1948.

1389. Cass., 5 juillet 1937, *Pas.*, 1937, I, p. 212. Notons encore que, en 1936 puis en 1947, le professeur Coart-Frésart avait été sollicité afin de réfléchir à une révision profonde de la fiscalité des impôts sur les revenus. À la suite de son rapport de 1947, l'on avait pu prendre connaissance d'un « projet de loi contenant le Code des impôts sur les revenus » (*Doc. parl.*, Chambre, 1948–1949, n° 169) qui visait notamment à supprimer le qualificatif « lucratives » associé aux occupations de l'article 25, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>e</sup>, des L.C., car il n'était pas nécessaire « pour que l'impôt soit dû que le but de lucre inspire l'activité génératrice du profit » (*ibid.*, p. 33). Ce projet de loi, qui n'aboutira finalement pas au stade de la discussion parlementaire, visait manifestement à contrecarrer la jurisprudence de la Cour de cassation. Quant aux différentes interprétations possibles du texte proposé, voy. D. Deschrijver, *Fiscaal statuut van de VZW*, *op. cit.*, n° 27, p. 24.

comme la volonté de répartir le surplus de recettes sur les dépenses entre les associés — et les occupations lucratives — cas dans lesquels c'est le résultat ou l'effet de l'opération qu'il fallait avoir en vue et non le but poursuivi par son auteur. Par conséquent, en se ralliant ainsi à la première thèse<sup>1390</sup>, il soutenait qu'une A.S.B.L. qui réalisait une activité bénéficiaire devait en principe être soumise à la taxe professionnelle sur ses recettes. Toutefois, afin de ne pas compromettre l'objet qu'avait en vue le législateur de 1921, ces profits ne devaient pas être imposés dès la réunion de deux conditions, à savoir, d'une part, l'affectation intégrale des profits à la réalisation des fins d'intérêt général en vue desquelles l'association avait été constituée et, d'autre part, le caractère nécessaire des occupations accessoires ayant donné naissance à ces profits à la réalisation de l'objet social. Ainsi, selon lui, une exception était nécessaire pour faire échapper les recettes d'activité d'une A.S.B.L. à la taxe professionnelle.

Dans son arrêt du 22 janvier 1952, la Cour de cassation avait rejeté le pourvoi intenté à l'encontre d'un arrêt rendu par la Cour d'appel de Liège, arrêt qui avait décidé que l'A.S.B.L. en cause ne devait pas subir la taxe professionnelle sur ses recettes d'activités. À cette occasion, la Cour de cassation avait précisé que :

L'association qui ne poursuit ni son enrichissement, ni un gain direct ou indirect pour ses membres n'est pas redevable de la taxe professionnelle et de la contribution nationale de crise sur ses excédents de recettes, ceux-ci ne provenant ni d'une exploitation commerciale, industrielle ou agricole, ni d'une occupation lucrative autre ;

qu'en outre que ces excédents puissent être le résultat d'une activité accessoire, ils ne sont point soumis à ces impôts si pareille activité est nécessaire pour permettre la réalisation de l'œuvre de bienfaisance, d'enseignement ou d'intérêt général qui forme l'objet de l'association et si cette dernière consacre à cette fin l'intégralité des recettes ainsi obtenues.

La Cour de cassation expose ici clairement la raison pour laquelle l'A.S.B.L. ne doit pas s'acquitter de la taxe professionnelle : ne poursuivant pas un but de lucre, elle se situe en dehors de son champ d'application.

### **368. Portée de l'arrêt : un critère de nécessité et un critère d'affectation.**

L'arrêt de la Cour de cassation avait été rendu sur les conclusions *en partie conformes* de l'avocat général. Selon Van Ryn et Heenen, la divergence entre la Cour et l'éminent magistrat ne concernait que l'interprétation de l'arrêt attaqué (M. van der Meersch avait en effet conclu à la cassation<sup>1391</sup>). Nous

1390. Voy. *supra*, n<sup>os</sup> 356–357.

1391. J. Van Ryn et J. Heenen, « Esprit de lucre et droit commercial », *op. cit.*, note subpaginale (22), p. 332 : « Cass. 22 janvier 1952, *Pas.*, 1952, I, p. 285, arrêt rendu sur les conclusions en partie conformes de M. Ganshof van der Meersch, alors avocat général. La divergence



ne sommes pas de cet avis : en faisant écho aux conditions développées par l'avocat général, il nous semble plutôt que la Cour de cassation proposait, dans le respect du principe de légalité de l'impôt<sup>1392</sup>, un système opérationnel de vérification d'absence de but de lucre de l'A.S.B.L. au moyen de deux critères : un « critère de nécessité », à l'utilité discutable, et un « critère d'affectation », essentiel.

### *Critère de nécessité*

**369. Un critère de nécessité à l'utilité discutable.** L'activité devait être nécessaire pour permettre la réalisation de l'œuvre de bienfaisance, d'enseignement ou d'intérêt général qui forme l'objet de l'association. Pour définir ce critère, Ganshof van der Meersch avait mobilisé deux sources d'inspiration.

Premièrement, il avait établi un rapprochement avec le droit des personnes morales, en mobilisant les travaux préparatoires de la loi du 27 juin 1921 et spécifiquement le passage dans lequel le rapport Braun caractérisait l'activité accessoire permise à l'A.S.B.L. comme l'activité « indispensable pour atteindre son but désintéressé<sup>1393</sup> ».

---

entre la Cour et l'éminent magistrat ne concernait que l'interprétation de l'arrêt attaqué. » Selon ces auteurs, la *Cour de cassation* se contente en la cause d'interpréter la *loi fiscale* pour résoudre la question du régime fiscal à appliquer. Pourtant, *l'avocat général* prône un système *combinant droit civil et droit fiscal*. L'idée d'une communion de pensée entre la Cour et son avocat général ne peut donc pas à notre avis être soutenue.

1392. À l'appui de la thèse de Ganshof van der Meersch, observons que l'arrêt du 22 avril 1952 a proclamé que « les excédents de recette[s] qui proviennent d'une occupation accessoire d'apparence lucrative exercée par une association sans but lucratif sont en principe soumis à la taxe professionnelle ». Selon cette affirmation, les recettes d'activités d'A.S.B.L. échappaient, par le biais d'une exception, à la taxation. Comment concevoir un tel système ? Aucun fondement légal ne peut appuyer cette assertion. Partant, la Cour de cassation aurait introduit un régime exceptionnel *contra legem*, un système d'exonération conditionnel qui aurait balayé de plein fouet le principe de légalité en vertu duquel « nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi » (art. 172, alinéa 2, de la Constitution). M. Deschrijver avait noté une contradiction inhérente au système : « Là où l'absence de but lucratif implique le principe de non imposabilité à la taxe professionnelle des revenus tirés d'une activité accessoire d'une A.S.B.L., un système d'exemption couplé à des exigences déterminées, comme dans l'arrêt du 22 janvier 1952, n'est pas exigé » (D. Deschrijver, *V.z.w. & Belastingen*, *op. cit.*, n° 117, p. 89, traduction libre). Deux arguments doivent, à notre avis, être retenus, ceux-ci contrant l'affirmation selon laquelle la taxe professionnelle eût été applicable en principe aux recettes d'A.S.B.L. : d'une part, l'attendu de la Cour résulte d'un copier-coller du sommaire de la décision de janvier 1952 qui, en appel de notes, renvoie à la jurisprudence antérieure de la Cour (Cass., 5 juillet 1937 et 30 décembre 1946) ; d'autre part, le fait qu'un sommaire doit être pris en considération avec prudence car celui-ci n'est pas rédigé par la Cour elle-même et il peut arriver que le sommaire ne cerne pas correctement la véritable portée de la décision (voy. J.-F. van Drooghenbroeck, G. Willems, A. Hoc et S. Wattier, *Leçons de méthodologie juridique*, Bruxelles, Larcier, 2016, n° 125, p. 132).

1393. *Doc. parl.*, Sénat, *Ann. parl.*, séance du 14 juin 1921, p. 638.



Deuxièmement, il avait pris appui sur le régime d'exonération de la contribution foncière (cédule immobilière) qui pouvait bénéficier à des immeubles *affectés*, sans but de lucre, soit à l'exercice d'un culte public, soit à l'enseignement, à l'installation d'hôpitaux, d'hospices, de cliniques, de dispensaires ou d'autres œuvres analogues de bienfaisance<sup>1394</sup>. La jurisprudence de la Cour de cassation avait précisé que l'affectation ne devait pas impérativement être *directe*, mais qu'un *lien de nécessité* devait exister entre l'affectation de l'immeuble et l'œuvre de bienfaisance : il ne suffisait pas que l'affectation soit *utile* à la réalisation du but poursuivi<sup>1395</sup>, mais que, sans cette affectation, l'œuvre ne puisse pas être réalisée<sup>1396</sup>. Selon l'avocat général, le caractère *nécessaire* de l'activité devait, par conséquent, s'apparenter à son caractère *indispensable*.

Les fondements d'un critère de nécessité pouvaient *in casu* être discutés. En effet, concernant la première source d'inspiration, d'autres passages des travaux préparatoires de la loi de 1921 n'exigeaient pas que l'activité accessoire soit nécessaire. Concernant la seconde, là où la Cour de cassation avait interprété la condition d'affectation propre à l'exonération de contribution foncière qui se trouvait dans la loi, elle aurait *in casu* ajouté à la loi.

Une circulaire administrative du 20 novembre 1953<sup>1397</sup>, destinée à intégrer la jurisprudence de la Cour de cassation, avait semé le doute concernant l'*objet* de la nécessité : l'administration fiscale retenait tantôt que l'*activité* devait être nécessaire, tantôt que les *ressources* issues de l'activité devaient

---

1394. Ce dispositif a été instauré par le biais de la loi 13 juillet 1930 modifiant les lois relatives aux impôts sur les revenus. Voy. pour un aperçu historique, Com.I.R., n° 253/5.

1395. Cass., 9 juin 1951, *Pas.*, 1951, I, p. 292; Cass., 9 octobre 1962, *Pas.*, 1963, I, p. 172.

1396. Ceci a été confirmé par la jurisprudence ultérieure : Cass., 22 décembre 1988, *Pas.*, 1989, I, p. 461; Cass., 28 octobre 2011, *Pas.*, 2011, X, p. 2383.

1397. Circulaire du 20 novembre 1953, n° 695, citée et reproduite par A. Buisseret in *Prescriptions civiles et fiscales relatives aux associations sans but lucratif*, 2<sup>e</sup> éd. revue et complétée, *op. cit.*, p. 124–127 : « Aussi longtemps qu'elle ne sort pas du cadre de son activité essentielle, une association sans but lucratif n'est pas imposable en raison de ses excédents de recettes, car ceux-ci ne proviennent ni d'une exploitation commerciale, industrielle ou agricole, ni d'autre occupation lucrative. Même au cas où les excédents proviennent d'une activité accessoire, la taxe professionnelle n'est pas due de ce chef, lorsque l'association ne poursuit par-là ni son enrichissement, ni un gain direct ou indirect pour ses membres, mais cherche à se procurer les *ressources nécessaires pour permettre la réalisation de l'œuvre de bienfaisance, d'enseignement ou d'intérêt général qui forme l'objet de l'association*, et si celle-ci consacre à cette fin l'intégralité des recettes ainsi obtenues » [...] pour pouvoir conclure à l'imposabilité des bénéfices ou profits résultant de certaines opérations accomplies par une association sans but lucratif, il ne suffit point de prouver que ces opérations ont un caractère professionnel. L'Administration doit démontrer que l'association sans but lucratif qu'elle prétend imposer sur la base de ses excédents de recettes exploite une entreprise commerciale, industrielle ou agricole ou exerce *une autre occupation lucrative qui n'est pas nécessaire pour permettre la réalisation de l'objet social* tel qu'il a été déterminé par les statuts lors de la constitution sous forme d'association sans but lucratif. »

être nécessaires à la réalisation du but supérieur. Au-delà de la controverse entre activité nécessaire (en lien avec l'activité principale) et ressources nécessaires (peu importe l'activité réalisée), comment pouvait-on apprécier en pratique si ce critère était rencontré ?

À l'instar du droit des personnes morales, l'utilité d'un critère de nécessité pouvait à notre avis être remise en cause en droit fiscal<sup>1398</sup>. En effet, à notre connaissance, aucune décision concluant à l'applicabilité de la taxe professionnelle n'avait été fondée sur le fait que l'activité économique ou bien encore que les revenus d'activité économique n'étaient pas nécessaires à la réalisation du but désintéressé<sup>1399</sup>.

### *Critère d'affectation*

**370. Un critère d'affectation essentiel.** L'A.S.B.L. devait consacrer l'intégralité des recettes obtenues *via* l'activité accessoire à la réalisation de l'œuvre de bienfaisance, d'enseignement ou d'intérêt général qui forme son objet. Cette fois, le critère n'avait pas été commenté par celui qui en était à l'origine. À notre estime, le critère d'affectation était étroitement lié à la condition d'absence d'esprit de lucre et permettait d'assurer un contrôle tangible du respect de celle-ci. En effet, l'affectation des ressources à l'objectif poursuivi est le critère qui permettait de s'assurer que l'A.S.B.L. ne poursuivait effectivement ni son enrichissement ni celui de ses membres. Au contraire du critère de nécessité, le critère de l'affectation se révélait donc tout à fait essentiel dans le système de vérification de l'absence de but de lucre.

**371. Lien avec le droit des personnes morales.** En droit des personnes morales, pour rappel, une A.S.B.L. peut réaliser des opérations industrielles ou commerciales accessoires. Ce caractère accessoire est évalué tantôt

1398. Sur cette question, voy. M. Deneff, « Over V.Z.W.'s volkstoerisme en handelsactiviteiten met of zonder winstoogmerk », note sous Cass., 3 octobre 1996, *T.R.V.*, n° 1997/4, p. 217–225, spéc. n° 11, p. 223 : « *Welke zijn de criteria om te bepalen of een bepaalde activiteit al dan niet 'onontbeerlijk' of 'noodzakelijk' is? Zijn uiteindelijk niet alle activiteiten die de V.Z.W. middelen verschaffen om haar ideële oogmerk te verwezenlijken 'noodzakelijk'? Waar legt men de grens tussen wat écht noodzakelijk is en wat niet?* » ; M. Wolfcarius (in « Les activités commerciales des associations sans but lucratif », *op. cit.*) retient l'acception « indispensable » attachée au caractère nécessaire mais distingue les plans civil (cette exigence ne s'impose pas ; cf. n° 13, p. 217) et fiscal (cette exigence s'impose si l'on ne veut pas que les profits résultant d'une activité accessoire soient soumis à l'impôt 'professionnel' ; cf. n° 8, p. 212). Mme Wolfcarius remarque pour le surplus que cette notion est subjective et floue : « Une activité simplement utile pour poursuivre mollement ou même normalement certains objectifs peut devenir indispensable dès qu'on entend s'y vouer avec toute l'énergie et l'ampleur qu'ils paraissent mériter » (cf. n° 13, p. 217).

1399. M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 152, p. 157.

par rapport à une *activité* principale (vision majoritaire; « accessoriété-*activité* »), tantôt à la lumière de la *finalité* de l'organisme (vision minoritaire; « accessoriété-*finalité* »)<sup>1400</sup>. Sous l'empire du régime cédulaire, le critère d'affectation permettait d'apprécier le caractère accessoire — valide — de l'activité économique sans avoir égard au nombre d'opérations conduites, mais en veillant à ce que l'activité économique permette de réaliser la fin désintéressée de l'entité. La Cour de cassation précisait que, « *dans ces limites, l'association n'[opérait] pas en dehors de son champ d'activité*<sup>1401</sup>, tel que déterminé par la loi [civile] et par son statut<sup>1402</sup> ». L'approche de l'« accessoriété-*finalité* » était clairement consacrée.

**372. Première approximation de la définition de « but de lucre fiscal » à travers l'application du système cédulaire.** Ainsi donc, à l'estime de la Cour de cassation, une association qui ne cherchait ni son enrichissement, ni un gain direct ou indirect pour ses membres n'était pas animée d'un « but de lucre fiscal ». La doctrine s'interrogeait alors sur la question de savoir si, par l'expression « gain direct ou indirect », il était fait référence à la *nature* de l'avantage (gain matériel ou économie)<sup>1403</sup> ou au *processus d'attribution* du gain matériel (directement ou indirectement)<sup>1404</sup>. Pour le reste, le ministre des Finances avait précisé en 1959 que la répartition du boni de liquidation ne pouvait profiter ni aux membres, ni à des tiers, ni à des associations qui ne remplissaient pas les conditions de nécessité et d'affectation<sup>1405</sup>. Cette précision administrative relative à l'affectation différée était conforme à la jurisprudence de la Cour de cassation qui, pour apprécier l'absence de « but de lucre fiscal », examinait le sort du surplus lors de la liquidation de l'association<sup>1406</sup>.

1400. Voy. *supra*, n° 321.

1401. Nous soulignons.

1402. Cass., 5 juillet 1937, *Pas.*, 1937, I, p. 212.

1403. Soutenant *initialement* cette thèse, M. Coipel relevait que « l'absence de gain indirect est donc parfois apparue comme condition de la non taxation, alors qu'elle n'est pas une condition de la qualification du groupement comme A.S.B.L. [...] Les conditions de l'absence de but de lucre au point de vue fiscal ne coïncidaient pas nécessairement avec celles de l'absence de but lucratif au point de vue de la loi de 1921 » (M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 149, p. 155). Concernant l'*évolution*, voy. *infra*, n° 379.

1404. Voy. *supra*, n° 68 et *infra*, n° 604.

1405. Réponse à la question parlementaire n° 71 du 17 février 1959 posée par M. Van Caeneghem, Chambre, 1958–1959, *Bulletin des Questions et des Réponses*, 10 mars 1959 : « En cas de dissolution de l'association, la répartition de l'avoir social ne profite ni aux membres, ni à des tiers, ni à des associations ne remplissant pas les conditions de non imposabilité résumées ci-avant. »

1406. Voy. Cass., 25 février 1935, *Pas.*, 1935, I, p. 171 : « Attendu que, dans l'espèce, l'arrêté dénoncé [...] déduit d'une série de faits qu'elle ne recherche de bénéfices matériels ni

**373. Conclusion pour cette première période.** De ce qui précède, il résulte donc qu'une A.S.B.L. ne pouvait pas se livrer à une occupation lucrative et il était par conséquent impossible d'appliquer la taxe professionnelle à ses recettes d'activité. Dans le système cédulaire, le législateur n'envisageait pas spécifiquement le cas des A.S.B.L., mais la taxe professionnelle, en ciblant notamment « les bénéfices des exploitations industrielles, commerciales ou agricoles quelconques » et « les profits de toutes occupations lucratives<sup>1407</sup> », laissait les A.S.B.L., par nature dépourvues de but lucratif, en dehors de son champ d'application.

## II. La loi du 20 novembre 1962

**374. Plan.** Comme nous l'avons vu, le législateur a entrepris une réforme d'ampleur en 1962. Outre le double basculement observé lors de l'exposé consacré aux sociétés coopératives agréées (d'un système objectif à un système subjectif, d'un côté, d'une méthode analytique à une méthode synthétique, de l'autre), il convient de noter que l'assujettissement à l'impôt des sociétés n'impliquait pas forcément la poursuite d'un but de lucre. Tenant compte de cette nouvelle donne, le législateur, désireux de maintenir un *statu quo* concernant la fiscalisation des revenus d'activité des A.S.B.L., a nécessairement dû procéder à des adaptations (A). La présentation du système de 1962 ne peut pas faire l'impasse sur des prescriptions administratives de 1962 qui révèlent, *a contrario*, les contours de la notion d'opérations de caractère lucratif et les limites à l'application des concepts fiscaux pour les sociétés commerciales (B). À partir de 1962, le système de fiscalisation des revenus réserve aux associations de fait l'application d'un régime de transparence fiscale (C). Des réformes postérieures ont quelque peu aménagé le cadre de l'impôt des personnes morales issu de la loi de 1962, d'une part, en élargissant la base imposable et, d'autre part, en instaurant une catégorisation des contribuables (D).

---

pour elle-même, ni pour ses membres; que non seulement ceux-ci n'ont droit à aucune distribution de l'avoir social pendant la durée de l'association, mais qu'à sa dissolution les statuts édictent que les fonds disponibles seront consacrés à venir en aide à des artistes infortunés ou à une institution artistique »; Cass., 22 avril 1952, *Pas.*, 1952, I, p. 529 : « Attendu que l'arrêt attaqué relève [...] qu'en cas de dissolution, l'actif est affecté à une institution analogue. »

1407. Voy. art. 25, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup>, des lois coordonnées.

A. *Une volonté de maintien du régime et la nécessaire adaptation aux catégories instituées par le nouveau système d'imposition des revenus des personnes morales*

**375. Une volonté de maintien du régime fiscal des A.S.B.L.** En procédant à l'analyse des travaux préparatoires, il apparaît que le législateur voulait maintenir le régime des A.S.B.L. prévu sous l'empire du système cédulaire et « consacré par une abondante jurisprudence<sup>1408</sup> ». Toutefois, le projet de loi ne permettait pas initialement de réaliser cet objectif. En effet, les A.S.B.L. qui se livraient à des opérations de caractère lucratif devaient être soumises à l'impôt des sociétés, même si ces A.S.B.L. n'étaient pas animées d'un but lucratif (ce dont témoignait l'affectation intégrale de leurs bénéfices ou profits au but désintéressé). Or, les recettes de ces A.S.B.L. n'auraient pas pu être grevées de taxe professionnelle avant 1962.

L'exposé consacré aux sociétés coopératives agréées faisait ressortir une ligne de démarcation nette entre impôt des sociétés et impôt des personnes morales : outre les conditions communes (la personnalité juridique, d'une part, et le domicile fiscal en Belgique, d'autre part), pouvait-on détecter la présence d'une exploitation ou d'opérations de caractère lucratif? Si oui, l'impôt des sociétés s'appliquait; dans le cas contraire, c'est l'impôt des personnes morales qui s'imposait.

**376. Concrétisation de cette volonté via un nouveau système normatif.** Pour assurer une continuité avec le système cédulaire, le législateur introduisit un élément de complexification du système en étendant à certaines A.S.B.L. l'application d'un régime spécial à l'impôt des sociétés, prévu à l'article 103 du C.I.R. :

Sont imposables uniquement en raison des revenus et produits de capitaux et biens mobiliers dont elles ont bénéficié ou disposé ainsi que des revenus de propriétés foncières, lorsque ces derniers revenus ne sont pas exonérés en vertu de dispositions légales particulières :

1° les associations intercommunales régies par les lois des 6 août 1897, 1<sup>er</sup> juillet 1899, 18 août 1907 et 1<sup>er</sup> mars 1922 et les sociétés de transports intercommunaux régies par les lois des 17 juin 1953 et 22 février 1961 ;

2° les associations sans but lucratif régies par la loi du 27 juin 1921 qui ne bénéficient pas de revenus visés à l'article 25, § 1<sup>er</sup>, 1° ou 3°, des mêmes lois coordonnées.

Cette disposition prévoyait que certaines entités devaient être soumises à l'impôt des sociétés, *mais* sur une base et selon les taux applicables à l'impôt des personnes morales; ces entités, à l'instar des assujettis à l'impôt des

1408. *Doc. parl.*, Chambre, 1961–1962, n° 264/1, p. 134.

personnes morales, n'étaient pas imposables sur l'excédent des recettes sur les dépenses d'activités.

L'ajout d'un système spécial d'impôt des sociétés pour certaines A.S.B.L. avait pour conséquence qu'une A.S.B.L. pouvait être l'objet de trois régimes fiscaux, qu'il fallait départager sur la base des circonstances de fait propres à chaque cas :

A. ne sont pas soumises aux impôts sur les revenus en raison de l'excédent de leurs recettes sur leurs dépenses :

1. Les A.S.B.L. qui ne se livrent en aucune manière à des opérations industrielles ou commerciales ou à d'autres opérations de caractère lucratif (A.S.B.L. dont l'activité reste confinée dans la réalisation du but scientifique, culturel, philanthropique, etc., en vue duquel elles ont été créées).
2. Les A.S.B.L. qui ne se livrent qu'accessoirement à des opérations industrielles ou commerciales ou à des opérations de caractère lucratif, pour autant que :
  - a) que les revenus de ces opérations accessoires soient nécessaires à la réalisation de l'objet principal de l'association et qu'ils y soient totalement et réellement consacrés ;
  - b) qu'en cas de dissolution de l'association, la répartition de l'avoir social ne profite ni aux membres, ni à des tiers, ni à d'autres associations ne réunissant pas elles-mêmes les conditions de non-imposabilité.

B. Par contre, sont soumises à l'I.SOC., les associations qui, au mépris de la forme juridique adoptée, cherchent à procurer directement ou indirectement à leurs membres un gain matériel, immédiat ou différé ; si, en dehors de la réalisation de leur but désintéressé, elles se livrent à des opérations industrielles ou commerciales ou à d'autres occupations lucratives (en fait, si elles ont deux branches d'activités : l'une désintéressée, l'autre pas), elles sont soumises à l'impôt uniquement en raison des bénéfices ou profits résultant de leurs occupations lucratives et les associations qui se livreraient exclusivement à de telles occupations (en fait, si elles constituent de véritables exploitations industrielles ou commerciales ou se livrent à des occupations lucratives à l'abri de la forme d'A.S.B.L.), elles sont soumises à l'impôt sur l'ensemble de leurs bénéfices ou profits<sup>1409</sup>.

Premièrement, il y avait donc les A.S.B.L. qui ne se livraient pas à des opérations de caractère lucratif (« A.S.B.L. pures »), soumises à l'impôt des personnes morales.

Deuxièmement, les A.S.B.L. étaient soumises à un régime spécial d'impôt des sociétés si elles se livraient à des opérations de caractère lucratif, à condition que les recettes d'activités soient nécessaires à la réalisation de l'objet principal de l'association *et* qu'elles y soient intégralement affectées — l'on retrouvait ici le système de vérification de l'absence d'esprit de lucre

1409. *Doc. parl.*, Chambre, 1961–1962, n° 264/42, p. 142–143.

issu de la jurisprudence de la Cour de cassation<sup>1410</sup> — *et* que l'absence de but de lucre se vérifie même au moment de la dissolution de l'A.S.B.L. *via* la destination du boni de liquidation — ce qui faisait écho à la précision apportée par le ministre des Finances à la question parlementaire de 1959<sup>1411</sup> (cas des « A.S.B.L. mixtes »).

Troisièmement, les A.S.B.L. qui, « au mépris de la forme juridique adoptée », cherchaient à procurer directement ou indirectement à leurs membres un gain matériel, immédiat ou différé par le biais d'opérations économiques (« fausses A.S.B.L. »). Ces A.S.B.L. étaient soumises au régime normal d'impôt des sociétés (ou impôt des sociétés de droit commun).

**377. Conséquence : un trio conceptuel.** La terminologie fiscale au moyen de laquelle il fallait associer un régime d'imposition à une A.S.B.L. mobilisait non plus un duo, mais un trio de notions. En effet, aux côtés de données connues, « l'exploitation » et l'« occupation lucrative », apparaissait celle d'« opérations de caractère lucratif ». Dans le prolongement de la jurisprudence antérieure, l'« exploitation », comme l'« occupation lucrative », sous-entendaient toujours la poursuite d'un but de lucre, entendu comme le fait de chercher à procurer aux membres un gain matériel, immédiat ou différé, directement ou indirectement. L'on retrouve ici la définition du « but de lucre fiscal » évoquée lors du titre 1<sup>er</sup><sup>1412</sup>.

Pour saisir ce que la notion d'opération de caractère lucratif recouvrait, il faut procéder à l'examen des champs d'application de l'impôt des sociétés de droit commun et du régime spécial d'impôt des sociétés en gardant à l'esprit la *ratio legis* de la loi.

Il résultait de l'article 94 du C.I.R. qu'étaient assujetties à l'impôt des sociétés les A.S.B.L. qui se livraient à une *exploitation* ou à des *opérations de caractère lucratif* alors qu'il découlait de l'article 103 du C.I.R. qu'étaient soumises au régime spécial d'impôt des sociétés les A.S.B.L. qui ne bénéficiaient pas de revenus d'*exploitation* (art. 25, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, des L.C.) ou d'*occupations lucratives* (art. 25, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, des L.C.).

Le législateur de 1962 voulait manifestement accorder un traitement identique aux A.S.B.L., peu importe les activités menées, pour autant qu'elles soient exclusivement tournées vers la réalisation de leur but supérieur. Comme « vraie A.S.B.L. » et réalisation d'une exploitation étaient alors antinomiques, il fallait exclure l'exploitation de la suite du raisonnement. Ainsi, en vertu de la loi fiscale, une A.S.B.L. qui se livrait à des *opérations de caractère lucratif* devait être assujettie à l'impôt des sociétés de droit commun

1410. Voy. *supra*, n° 368.

1411. Voy. *supra*, n° 372.

1412. Voy. *supra*, n° 67.



et une A.S.B.L. qui n'engrangeait pas des recettes issues d'une *occupation lucrative* devait être soumise au régime spécial de l'impôt des sociétés.

Tenant compte de ceci, une conclusion triple pouvait être dégagée. Premièrement, le régime spécial d'impôt des sociétés était une application de l'adage *lex specialis derogat legi generali* (l'article 103 du C.I.R. dérogeait à l'article 94 du C.I.R.). Deuxièmement, comme en témoigne encore le commentaire administratif actuel<sup>1413</sup>, la notion d'opérations de caractère lucratif est plus large que la notion d'occupation lucrative qu'elle englobe : la notion d'opérations de caractère lucratif couvre tant les *occupations à but lucratif* que les occupations de *caractère lucratif, mais sans but lucratif*. Troisièmement, l'assujettissement à l'impôt des sociétés de droit commun n'implique plus forcément la poursuite d'un but de lucre.

**378. Maintien de l'approche finaliste de l'A.S.B.L., mais régimes fiscaux formellement distincts suivant le type d'activités.** En filigrane, la définition téléologique de l'A.S.B.L. était toujours consacrée en droit fiscal : l'A.S.B.L. respectait sa spécialité légale, peu importe qu'elle mène ou non des activités économiques, pour autant que les recettes qui en étaient issues soient allouées à la réalisation du but principal désintéressé ; une telle A.S.B.L. ne poursuivait clairement ni son enrichissement, ni celui de ses membres. Par conséquent, les « A.S.B.L. pures » et les « A.S.B.L. mixtes » étaient soumises, sur le fond, à un traitement fiscal identique. Quant à la forme toutefois, elles dépendaient de deux impôts différents, l'impôt des personnes morales pour la première, le régime spécial d'impôt des sociétés pour la seconde ; la distinction entre ces catégories était toutefois bien plus formelle que réelle<sup>1414</sup>.

**379. Persistance de l'acception antérieure de but de lucre fiscal.** Ces mentions des travaux préparatoires de la réforme de 1962 permettaient de confirmer que la définition du « but de lucre fiscal », connue sous le système cédulaire et réitérée en 1962, coïncidait avec la définition contemporaine : poursuivait (et poursuit toujours) un but de lucre fiscal la personne morale

1413. Voy. Com.I.R., n° 179/11. Voy. les prescriptions administratives de l'époque dans la « Synthèse du régime fiscal applicable aux sociétés par actions et aux sociétés, associations, établissements et organismes y assimilés », *B.C.D.*, 1963, I, p. 1214-1215 : « La notion d'opérations à caractère lucratif couvre à la fois : a) les occupations lucratives (art. 25, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>e</sup>, des L.C.), cette expression étant interprétée par la jurisprudence dans le sens d'« occupations à but lucratif » ; b) les « occupations de caractère lucratif, mais sans but lucratif, qui sont caractérisées par une activité permanente comportant la répétition, suffisamment fréquente pour constituer une « occupation », d'opérations de nature industrielle, commerciale ou agricole et la mise en œuvre de méthodes industrielles ou commerciales ; il s'agit donc ici d'occupations qui, par essence, sont 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. »

1414. Voy. *Doc. parl.*, Sénat, 1961-1962, n° 366, p. 228-229.



qui cherche à procurer directement ou indirectement à ses membres un gain matériel, immédiat ou différé par le biais d'opérations économiques. La doctrine s'accorde pour dire que le gain en matière fiscale désigne le gain matériel, l'avantage patrimonial direct. Pour vérifier l'absence de but de lucre, il convient que le gain ne soit pas attribué directement (sous la forme d'un dividende) ou indirectement (par une voie détournée, comme une rémunération excessive)<sup>1415</sup>. Les termes « directement » et « indirectement » font donc ici écho au *processus d'attribution* de l'avantage et non à la *forme* de l'avantage consenti<sup>1416</sup>.

**380. Synthèse.** Comme les travaux préparatoires le soulignaient d'ailleurs, le régime instauré en 1962 prévoyait pour les A.S.B.L. un *maintien* du régime cédulaire *adapté* aux catégories instituées par le nouveau système (exploitation, occupation lucrative et opérations de caractère lucratif)<sup>1417</sup>. En vertu de l'article 94 du C.I.R., l'application de l'impôt des sociétés ne requiert pas la poursuite d'un but de lucre par l'auteur de l'activité. En d'autres termes, l'assujettissement d'une A.S.B.L. à l'impôt des sociétés n'est pas exclu. Or, l'impôt des sociétés de droit commun prévoit une imposition des revenus d'activités. Dès lors, pour maintenir l'exonération des revenus d'activité des vraies A.S.B.L.<sup>1418</sup>, il convenait d'insérer un dispositif spécial (l'article 103 du C.I.R. et le régime spécial d'impôt des sociétés) qui, à l'instar de l'impôt des personnes morales, prévoyait une telle exonération.

B. *Les prescriptions administratives de 1962, définition des opérations de caractère lucratif a contrario et réaffirmation de la singularité des sociétés commerciales*

**381. Précisions du commentaire administratif.** Si le sens des différents concepts fiscaux de l'époque est désormais connu, le descriptif du système issu de la réforme de 1962 ne peut s'arrêter ici. En effet, une « synthèse du régime fiscal applicable aux sociétés par actions et aux sociétés, associations, établissements et organismes y assimilés » ménageait encore quelques subtilités :

1415. Voy. M. Coipel, « Le critère de l'activité lucrative accessoire permise aux A.S.B.L. », *J.D.S.C.*, 2002, n° 8, p. 19. Dans le prolongement de cette idée, voy. M. Deneff, « Over V.Z.W.'s volkstoerisme en handelsactiviteiten met of zonder winstoogmerk », *op. cit.*, n° 12, p. 223 ; M. Davagle, *Guide juridique des A.S.B.L.*, *op. cit.*, p. 106 ; J. Autenne et B. de Menten, *op. cit.*, p. 9.

1416. À ce sujet, voy. *supra*, n° 68 et *infra*, n° 604.

1417. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 1961–1962, n° 264/42, p. 141 et *Doc. parl.*, Sénat, 1961–1962, n° 366, p. 229.

1418. À ce sujet : G. Van Fraeyenhoven, *op. cit.*, n° 211, p. 181.

Dans le chef des personnes morales autres que les sociétés commerciales, ne sont donc pas, à elles seules, constitutives d'une exploitation ou d'opérations à caractère lucratif [...] :

- a) les opérations isolées ou exceptionnelles de caractère lucratif, y compris le simple placement de fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire;
- b) le simple exercice, conformément aux règles imposées par la loi ou par les statuts, d'une activité administrative ou d'une mission d'intérêt général ne portant pas essentiellement sur des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commercial<sup>1419</sup>.

Cette synthèse administrative avait, à notre avis, pour objet de préciser *a contrario* les contours de l'exploitation et des opérations de caractère lucratif (intégrant, pour rappel, les occupations lucratives). Ainsi, et comme par le passé, une *opération isolée* n'était pas constitutive d'une activité taxable, de même que les opérations de la *gestion normale d'un patrimoine privé*. Du reste, une activité administrative ou une mission d'intérêt général qui était réalisée sans recours à des *méthodes industrielles ou commerciales* n'était pas imposable. Ainsi, les entités qui se cantonnaient à la réalisation de ces types d'opérations devaient être soumises à l'impôt des personnes morales parce qu'elles ne se livraient ni à une exploitation ni à des opérations de caractère lucratif.

Ces précisions s'appliquaient à toutes les personnes morales, à l'exception des sociétés commerciales. Ce statut particulier accordé aux sociétés commerciales n'étonne pas vraiment si l'on garde à l'esprit qu'une société « 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<sup>1420</sup> ». La synthèse précisait d'ailleurs que toutes les sociétés constituées en Belgique sous l'une des formes prévues au Code de commerce devaient être « *en raison de leur nature* » considérées comme se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif<sup>1421</sup>.

### C. *L'émergence d'un régime de transparence fiscale pour les associations de fait*

**382. Le cas particulier des associations de fait.** Alors que, par le passé, les associations de fait étaient appréhendées de la même manière que les associations sans but lucratif<sup>1422</sup>, l'impôt des personnes morales comme l'impôt

1419. Voy. les points 6, 9 et 225 notamment, *B.C.D.*, 1963, I, p. 1215–1217 et 1341.

1420. Voy. *supra*, n° 280.

1421. Voy. le point 2 de la « synthèse du régime fiscal applicable aux sociétés par actions et aux sociétés, associations, établissements et organismes y assimilés », *B.C.B.*, n° 398, p. 1213.

1422. Voy. *supra*, n° 361.

des sociétés requièrent, dès leur introduction en 1962<sup>1423</sup>, la personnalité juridique de l'entité concernée. Ce n'est pas pour autant que les associations de fait échappaient à l'impôt car les revenus étaient frappés du précompte dans le chef des personnes physiques qui les percevaient<sup>1424</sup>. Si un amendement tendait à aligner le cas des associations de fait sur celui des A.S.B.L.<sup>1425</sup>, celui-ci n'en fut pas moins rejeté<sup>1426</sup>.

D. *À partir de 1966, une base imposable à l'impôt des personnes morales en évolution croissante et une catégorisation des contribuables*

**383. Atténuation progressive de la volonté de continuité avec le système cédulaire antérieur à 1962.** La définition de l'assiette imposable en 1962, limitée aux revenus des propriétés foncières, sauf exonérations applicables, et du produit des capitaux et biens mobiliers, était vraisemblablement liée au système cédulaire vis-à-vis duquel le législateur voulait assurer une continuité : « Comme ces personnes n'étaient pas précédemment redevables de la taxe professionnelle, et qu'elles ne payaient éventuellement que la contribution foncière, la taxe mobilière et la contribution nationale de crise sur les revenus immobiliers et mobiliers, l'assiette du nouvel impôt sera constituée, en ce qui les concerne, uniquement par les revenus des propriétés foncières et le produit des capitaux et des biens immobiliers<sup>1427</sup>. » Toutefois, dès 1966 et sans discontinuer, la base d'imposition s'élargira quant aux revenus passifs. En effet, deviennent également imposables certains revenus divers à caractère mobilier<sup>1428</sup>. C'est d'ailleurs cette même année que s'initiera la distinction entre différentes catégories de contribuables auxquelles sont associées des bases imposables différenciées à l'impôt des personnes morales<sup>1429</sup>.

1423. Aujourd'hui, il faut toutefois noter le cas particulier de l'article 220, 4<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 (application de l'impôt des personnes morales pour certaines associations de fait moyennant une option).

1424. G. Van Fraeyenhoven, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 255, p. 229.

1425. *Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n<sup>o</sup> 264/29, p. 4. Cet amendement tendait à assujettir à l'impôt des sociétés les sociétés, associations, établissements ou organismes quelconques qui possèdent ou non 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.

1426. *Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n<sup>o</sup> 264/42, p. 134.

1427. *Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n<sup>o</sup> 264/1, p. 51.

1428. Voy. loi du 27 juin 1966, *M.B.*, 13 juillet 1966, art. 1<sup>er</sup>.

1429. Les assujettis à l'impôt des personnes morales autres que, *grosso modo*, les personnes morales de droit public et les intercommunales, seront ainsi également imposables sur certaines plus-values sur immeubles non bâtis (loi du 15 juillet 1966, *M.B.*, 20 octobre 1966, art. 17). En 1973, ces *autres* contribuables devront acquitter l'impôt sur certaines dépenses non justifiées (loi du 25 juin 1973, *M.B.*, 6 juillet 1973, art. 47).

**III. Le système mis en place par la loi du 3 novembre 1976 :  
un changement radical avec la consécration de la logique  
« à même activité, même impôt »**

**384. Plan.** Par le biais d'une loi du 3 novembre 1976, le régime de fiscalisation des revenus d'activités des A.S.B.L. change de manière drastique : la logique « à même activité, même impôt » est consacrée. Après avoir souligné les motifs qui sous-tendent cette réforme (A), nous décrivons le système qui la met en œuvre : le système « I.P.M./I.Soc. ». Dans ce cadre, et dans un premier temps (au stade des principes d'assujettissement), la finalité de l'A.S.B.L. n'est pas prise en compte, mais, dans un second temps, son statut de « personne morale sans but de lucre fiscal » lui ouvre la voie aux portes de sortie de l'application de l'impôt des sociétés (B). Nous le verrons, le traitement fiscal réservé aux fausses A.S.B.L. par une circulaire administrative de 1977 cadre mal avec l'application de ce système « à deux temps » (C). Dans la continuité du système antérieur cette fois, le régime de transparence fiscale mis en place en 1962 reste d'application aux associations de fait (D). Pour le reste, les deux tendances observées quelques années après la réforme de 1962 — l'élargissement de la base imposable et la catégorisation des contribuables — se confirment (E).

A. *Ratio legis : souci de simplification et lutte contre la concurrence fiscale déloyale des « A.S.B.L. mixtes »*

**385. Ratio legis de la réforme de 1976.** Les difficultés d'application du système de 1962 — *une raison pratique* — et la distorsion de concurrence créée entre les entreprises selon qu'elles se trouvent sous forme associative ou sociétaire, par la mise en place du régime spécial d'impôt des sociétés — *une raison économique*<sup>1430</sup> —, sont les deux raisons qui justifiaient l'intervention du législateur. Pour le surplus, la réforme ne procédait pas de préoccupations d'ordre budgétaire<sup>1431</sup>.

Les services de taxation éprouvaient de sérieuses difficultés pour ranger les A.S.B.L. dans l'une ou l'autre des trois catégories émanant du régime de 1962 (impôt des sociétés de droit commun ; régime spécial d'impôt des sociétés et impôt des personnes morales), d'une part et, pour apprécier si les conditions d'application du régime spécial d'impôt des sociétés étaient rencontrées, d'autre part.

Les vraies A.S.B.L. bénéficiaient dans tous les cas — que ce soit par le biais de l'impôt des personnes morales ou *via* le régime spécial d'impôt des

1430. Cf. le *distinguo* établi par MM. Simonet et Eloy, *op. cit.*, p. 406.

1431. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 1975–1976, n° 879/1, p. 16–17 ; *Doc. parl.*, Chambre, 1975–1976, n° 879/7, p. 7 et *Doc. parl.*, Sénat, 1975–1976, n° 925/2, p. 15.

sociétés — d'une imposition allégée; elles étaient réputées privilégiées. Vu leur statut, pour les opérations qu'elles traitaient, elles pouvaient pratiquer des conditions plus avantageuses que celles qui avaient cours chez les contribuables soumis à l'impôt des sociétés de droit commun<sup>1432</sup>. Ainsi, d'aucuns pointaient une situation de *discrimination*<sup>1433</sup>, *une distorsion en matière de concurrence entre entreprises*<sup>1434</sup> selon que ces dernières revêtaient la forme d'A.S.B.L. ou l'enveloppe sociétaire<sup>1435</sup>.

B. *La réforme : une neutralisation de la finalité de l'A.S.B.L. en principe, mais le statut de « personne morale sans but de lucre fiscal » comme voie d'accès aux portes de sortie de l'application de l'impôt des sociétés*

**386. Conséquence des constats opérés.** Manifestement, le régime spécial d'impôt des sociétés était dans le viseur du législateur belge. Aussi, pour simplifier le système, le législateur belge décide de le supprimer. En l'absence d'un régime hybride, les A.S.B.L. mixtes doivent nécessairement tomber dans le champ de l'impôt des personnes morales ou de l'impôt des sociétés. Compte tenu de la préoccupation de concurrence saine entre les entreprises, le législateur opte pour une soumission des A.S.B.L. mixtes à l'impôt des sociétés. Cet assujettissement à l'impôt des sociétés est d'abord envisagé sans aucune exception. Toutefois, il apparaît que cette solution radicale pourrait susciter de nouveaux problèmes en compromettant la viabilité d'A.S.B.L. dignes d'intérêt parce qu'elles poursuivent des objectifs louables (sociaux, culturels ou philanthropiques).

**387. Affinement du régime fiscal imaginé à l'origine.** Le système est *in fine* nuancé : en vertu de l'article 94 du C.I.R., l'applicabilité de principe de

1432. *Doc. parl.*, Chambre, 1975–1976, n° 879/1, p. 16.

1433. *Doc. parl.*, Sénat, 1975–1976, n° 925/2, p. 4.

1434. *Ibid.*

1435. Notons que ce sont ces mêmes arguments qui sous-tendent les réformes du régime de fiscalisation des intercommunales et des entreprises portuaires. Par le passé, l'impôt des personnes morales était le régime destiné aux organismes de droit public alors que, pour les personnes morales de droit privé, il fallait examiner les activités réalisées pour déterminer quel était l'impôt applicable. Au fil du temps, cette distinction entre droit privé et droit public a été remise en cause. Animé de la volonté d'instaurer une *concurrence fiscale loyale entre le secteur privé et le secteur public*, le législateur a voulu associer aux groupements exerçant les mêmes activités un traitement fiscal identique. Dans cette perspective, c'est l'article 180, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 et ainsi le régime spécifique réservé aux intercommunales qui a d'abord été modifié (à ce sujet, voy. *supra*, n° 82). Toutefois, dans une décision du 27 juillet 2017, la Commission européenne a mis en évidence que le statut fiscal des entreprises portuaires, et ainsi l'article 180, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, posait question à l'aune du droit des aides d'État. Le législateur belge a été contraint de supprimer l'article 180, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 (à ce sujet, voy. *infra*, note subpaginale [2346]).

l'impôt des sociétés est tempérée par quelques exceptions. L'article 94, al. 1<sup>er</sup>, du C.I.R. précise que, par principe, les personnes morales ayant leur domicile fiscal en Belgique et qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif sont assujetties à l'impôt des sociétés. L'article 94, al. 2 et 3, du C.I.R. énonçait les différents cas dans lesquels l'impôt des sociétés est exclu, et dans lesquels c'est en conséquence à l'impôt des personnes morales de s'appliquer. Enfin, l'article 94, al. 2, *litterae a* à *g*, du C.I.R. faisait mention des associations intercommunales et de toute une série d'institutions à caractère public qui bénéficiaient, sous l'empire du système mis en place en 1962, du régime spécial d'impôt des sociétés; cette disposition préfigure l'actuel article 180 du C.I.R. 1992. L'article 94, al. 2, *litterae h* à *k*, du C.I.R. énumérait les différents domaines privilégiés que l'on retrouve aujourd'hui à l'article 181 du C.I.R. 1992. L'article 94, al. 3, du C.I.R. énonçait enfin les différentes *opérations autorisées*, désormais prévues par l'article 182 du C.I.R. 1992.

Une A.S.B.L. qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif est en principe assujettie à l'impôt des sociétés. Pour apprécier la présence d'une exploitation ou d'opérations de caractère lucratif, il n'est pas nécessaire de démontrer la présence d'un but de lucre : une A.S.B.L. est donc appréhendée de la même manière qu'une société commerciale, à savoir compte tenu des activités qu'elle mène plutôt que de ses intentions. Par contre, une A.S.B.L., à l'instar d'une « personne morale sans but de lucre fiscal » adoptant une autre forme (1), peut, le cas échéant, invoquer l'une des deux portes de sortie de l'application de l'impôt des sociétés : les « domaines privilégiés » (2) ou les « opérations économiques accessoires » (3).

1. Champ d'application des exceptions (portes de sortie de l'impôt des sociétés)

**388. Champ d'application personnel élargi.** Les exceptions relatives aux domaines privilégiés et aux opérations autorisées étaient initialement réservées aux associations sans but lucratif. Toutefois, un amendement avait été déposé en vue de substituer l'expression « associations qui ne poursuivent pas un but lucratif » aux termes « associations sans but lucratif », car il n'y avait pas lieu de limiter, le cas échéant, le non-assujettissement à l'impôt des sociétés aux seules A.S.B.L. régies par la loi du 27 juin 1921. Il fallait, au contraire, « y assimiler les secrétariats sociaux ou fiscaux, les caisses d'assurances sociales, les fonds mutuels, etc., constitués sous d'autres formes juridiques<sup>1436</sup> ». *In fine*, l'amendement<sup>1437</sup> avait été accepté et, à côté des A.S.B.L.,

1436. *Doc. parl.*, Chambre, 1975–1976, n° 879/3, p. 3.

1437. *Doc. parl.*, Chambre, 1975–1976, n° 879/7, p. 29.

les « autres groupements ou associations qui ne poursuivent pas un but lucratif » étaient également visés. Le texte actuel des articles 181 et 182 du C.I.R. 1992, qui vise, outre les A.S.B.L., les autres *personnes morales* qui ne poursuivent pas un but lucratif, a permis de prendre en compte la spécificité de la fondation<sup>1438</sup>.

## 2. Domaines privilégiés

**389. Principe.** L'article 94, al. 2, du C.I.R. sortait du champ d'application de l'impôt des sociétés les A.S.B.L. et les autres associations ou groupements qui ne poursuivent pas un but lucratif et qui agissent exclusivement ou principalement dans certains domaines « privilégiés<sup>1439</sup> ». Le législateur est mû par une volonté de privilégier certaines organisations « dignes d'intérêt poursuivant des objectifs à caractère social, culturel ou philanthropique<sup>1440</sup> », tout en les préservant des discussions et des litiges<sup>1441</sup>.

**390. Extension de la liste des domaines privilégiés.** Étendue au fil des travaux préparatoires, la liste de la loi du 3 novembre 1976 est, à l'exception de la certification des titres, semblable à celle que nous connaissons actuellement<sup>1442</sup>. Le procédé d'exclusion au moyen d'une liste a posé question :

---

1438. En effet, celle-ci est le fruit d'une seule volonté unilatérale (fondateur unique) ou d'une addition de volontés unilatérales (plusieurs fondateurs). Voy. A. Vandenberghe, « Fondations, philanthropie et mécénat », *op. cit.*, p. 849 et la note subpaginale (15).

1439. *Doc. parl.*, Sénat, 1975–1976, n° 925/2, p. 16.

1440. *Doc. parl.*, Chambre, 1975–1976, n° 879/1, p. 16. *Doc. parl.*, Sénat, 1975–1976, n° 925/2, p. 5.

1441. *Doc. parl.*, Sénat, 1975–1976, n° 925/2, p. 16.

1442. En effet, en vertu de l'article 94, al. 2, *litterae h à n*, du C.I.R., n'étaient cependant pas assujetties à l'impôt des sociétés, les associations sans but lucratif et les autres groupements ou associations qui ne poursuivent pas un but lucratif, lorsque ces associations ou groupements ont pour objet exclusif ou principal l'étude, la protection et le développement des intérêts professionnels ou interprofessionnels de leurs membres (*h*) ; les associations sans but lucratif et les autres groupements ou associations qui ne poursuivent pas un but lucratif, lorsque ces associations ou groupements constituent le prolongement ou l'émanation d'associations ou groupements visés au *litterae h*, qui précède et lorsqu'ils ont pour objets exclusif ou principal, soit d'accomplir, au nom et pour compte de leurs affiliés, tout ou partie des obligations ou formalités imposées à ceux-ci en raison de l'occupation de personnel ou en exécution de la législation fiscale ou de la législation sociale, soit d'aider leur affiliés dans l'accomplissement de ces obligations ou formalités (*i*) ; les associations sans but lucratif et les autres groupements ou associations qui ne poursuivent pas un but lucratif, qui, en application de la législation sociale, sont chargés de recueillir, de centraliser, de capitaliser ou de distribuer les fonds destinés à l'octroi des avantages prévus par cette législation (*j*) ; les associations sans but lucratif et les autres groupements ou associations qui ne poursuivent pas un but lucratif et qui ont pour objet exclusif ou principal de dispenser ou de soutenir l'enseignement (*k*) ; les associations sans but lucratif et les autres groupements ou associations qui ne poursuivent pas un but lucratif, qui ont pour objet



certaines entités dignes d'intérêt ne risquaient-elles pas de tomber dans le champ d'application de l'impôt des sociétés et, *a contrario*, d'autres entités n'allaient-elles pas en être exclues à tort ? S'il avait été proposé, en guise d'alternative, de définir des critères spéciaux à rencontrer, compte tenu du fait que ces critères auraient dû être formulés de manière suffisamment précise pour que leur interprétation soit uniforme, la méthode initiale d'énumération a finalement été conservée<sup>1443</sup>.

**391. Distinction avec le régime antérieur.** L'article 94, al. 2, du C.I.R. énumérait des domaines et les conditions dans lesquels les A.S.B.L. pouvaient exercer une activité comportant une exploitation ou des opérations de caractère lucratif sans pour autant être assujetties à l'impôt des sociétés. Quand l'exploitation impliquait par nature la poursuite d'un but lucratif, « vraie A.S.B.L. » et exploitation étaient incompatibles. Il ressort du texte de l'article 94, al. 2, du C.I.R. (et aujourd'hui de l'article 181 du C.I.R. 1992) qu'exploitation et A.S.B.L. ne s'opposent plus forcément et, par conséquent, que l'esprit de lucre n'est plus inhérent à l'exploitation.

### 3. Opérations autorisées

Dans le chef des associations sans but lucratif et des autres groupements ou associations qui ne poursuivent pas un but lucratif, ne sont pas considérées comme des opérations de caractère lucratif :

- 1° les opérations isolées ou exceptionnelles ;
- 2° les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire ;
- 3° 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.

**392. Opérations autorisées.** L'article 94, al. 3, du C.I.R. distingue les quatre types d'opérations autorisées connus aujourd'hui : les opérations isolées ou exceptionnelles, les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire, l'absence de méthodes industrielles ou commerciales et les opérations économiques accessoires.

---

exclusif ou principal d'organiser des foires ou expositions (*l*) ; les associations sans but lucratif et les autres groupements ou associations qui ne poursuivent pas un but lucratif et qui sont agréées, en qualité de services d'aide aux familles et aux personnes âgées, par le ministre ou le secrétaire d'État qui a la famille dans ses attributions (*m*) ; les associations sans but lucratif et les autres groupements ou associations qui ne poursuivent pas un but lucratif et qui sont agréées pour l'application de l'article 71, § 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup>, b, d, e et h, et 5<sup>o</sup>, du C.I.R. ou qui le seraient soit s'ils en faisaient la demande, soit s'ils répondaient à toutes les conditions auxquelles l'agrégation est subordonnée, autres que celle d'avoir, suivant le cas, une activité à caractère national ou une zone d'influence s'étendant à l'une des communautés culturelles ou au pays tout entier (*n*).

1443. *Doc. parl.*, Sénat, 1975–1976, n° 925/2, p. 15.



Les trois premiers donnent à penser qu'ils prolongent les anciens principes d'assujettissement<sup>1444</sup> puisque la synthèse administrative de 1962 précisait, pour rappel, que de telles opérations n'étaient « donc pas, à elles seules, constitutives d'une exploitation ou d'opérations à caractère lucratif », sauf dans le chef de sociétés commerciales<sup>1445</sup>. Toutefois, la loi fiscale envisage un quatrième type d'opérations autorisées, « les opérations économiques accessoires » (a). Aussi, l'article 94, al. 3, du C.I.R. prévoit que ces opérations ne seront *pas considérées comme* des opérations de caractère lucratif dans le chef des « personnes morales sans but de lucre fiscal ». Peut-on considérer, comme certains le font, qu'il n'est pas question de prolonger les principes d'assujettissement, mais qu'il s'agit là plutôt de « fictions<sup>1446</sup> » ? (b).

a. *Les opérations économiques accessoires et une évolution considérable de l'accessoriété*

**393. De l'« accessoriété-finalité » à l'« accessoriété-activité » ?** Sous le régime cédulaire et sous le régime mis en place en 1962, l'accessoriété d'une activité était appréciée *via* l'affectation des recettes corrélatives à la fin désintéressée et celle-ci permettait de vérifier que l'on avait bien affaire à une association *sans but lucratif* qui ne pouvait pas être grevée d'impôt sur ses recettes d'activités.

En 1976, le rôle assigné à l'accessoriété change : l'A.S.B.L. qui se livre à des opérations de caractère lucratif est en principe soumise à l'impôt des sociétés ; l'A.S.B.L. est au fond prise dans les filets de l'impôt des sociétés. Par exception, si l'A.S.B.L. ne réalise que des opérations économiques accessoires, elle est exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés. Pour autant, l'A.S.B.L. n'est pas rejetée à la mer, mais saisie par d'autres rets, ceux de l'impôt des personnes morales, un impôt qui ne taxe pas les revenus d'activités<sup>1447</sup>.

En 1976, la *notion* d'accessoriété évolue considérablement. Le ministre des Finances propose deux exemples de critères visant à caractériser l'accessoriété, les critères quantitatifs et de corrélation.

1° l'importance respective des moyens matériels mis en œuvre et/ou du personnel occupé, d'une part pour l'exercice de l'activité sociale désintéressée et, d'autre part, pour l'exercice de l'activité industrielle, commerciale ou agricole ;

1444. Voy. *supra*, n° 97 et s., spéc. n° 114.

1445. Voy. *supra*, n° 381.

1446. En ce sens, voy. notamment X. Gérard, *op. cit.*, n° 54, p. 61 ; D. Deschrijver, « Hoofdstuk 13. De VZW en het belastingrecht », *op. cit.*, n° 5, p. 576 ; T. Afschrift, « Les a.s.b.l. exerçant une activité économique et le droit fiscal », *op. cit.*, n° 9, p. 449.

1447. Voy. *supra*, n°s 33 et 139.

2° le fait que les exploitations industrielles, commerciales ou agricoles ou les opérations de caractère lucratif ne constituent qu'un simple corollaire de l'activité désintéressée (caritative, culturelle, sociale, etc.) en ce sens qu'elles ne se déroulent que conjointement à cette activité, c'est-à-dire en même temps et dans les mêmes lieux<sup>1448</sup>.

**394. Instauration d'un véritable critère de nécessité via le critère de corrélation.** Pour rappel, pour ne pas appliquer la taxe professionnelle à une A.S.B.L., la Cour de cassation exigeait que l'activité économique développée soit nécessaire pour permettre la réalisation de l'œuvre (critère de nécessité) et que les recettes qui en découlaient y soient intégralement affectées (critère d'affectation). L'administration fiscale avait fait sienne cette jurisprudence, mais, au sujet du critère de nécessité, les prescriptions suscitaient un doute, en évoquant tantôt le fait que les *ressources* devaient être nécessaires, tantôt celui que l'activité devait être nécessaire; cette confusion pouvait peut-être expliquer le fait que les travaux préparatoires de la loi de 1962 faisaient écho au caractère nécessaire des *revenus* plutôt qu'à celui de l'activité<sup>1449</sup>. En pratique, le critère d'affectation seul avait une portée, comme en témoignaient les travaux préparatoires de la loi du 3 novembre 1976.

[Les A.S.B.L. mixtes étaient soumises au régime spécial de l'impôt des sociétés,] à la condition toutefois que :

- l'occupation de caractère lucratif, quelle que soit son étendue et son importance, est directement subordonnée à l'objet principal de l'association, en ce sens qu'elle constitue seulement un moyen complémentaire pour l'acquisition des fonds nécessaires à la réalisation de cet objet principal;
- les revenus qui en résultent sont réellement et exclusivement consacrés à la réalisation de cet objet principal;
- ces revenus ne contribuent en aucune manière à l'enrichissement des associés ou membres de l'association;
- les statuts doivent assurer que l'avoir social ne bénéficiera pas, en cas de répartition ultérieure, à des personnes physiques ou à des associations qui ne remplissent pas les conditions pour bénéficier de l'exemption de l'impôt des sociétés suivant le droit commun<sup>1450</sup>.

Au sujet du critère de corrélation, la circulaire administrative de 1977 précise que « ce critère est valable dans les cas où l'activité est un corollaire nécessaire de l'activité principale désintéressée, *c.-à-d. quand cette dernière est rendue impossible sans l'exercice de l'activité en question*<sup>1451</sup>. Celle-ci

1448. *Doc. parl.*, Sénat, 1975–1976, n° 925/2, p. 19.

1449. *Voy. supra*, n° 369.

1450. *Doc. parl.*, Chambre, 1975–1976, n° 879/1, p. 16.

1451. Nous soulignons.

découle alors simplement de l'activité désintéressée (sociale, de bienfaisance, culturelle, etc.) en ce sens qu'elle ne s'exerce que conjointement avec cette dernière, c.-à-d. en même temps et au même endroit<sup>1452</sup>. » L'administration fiscale tend manifestement à instaurer un critère de nécessité, un critère qui fait référence à l'activité et au fait que celle-ci doit être indispensable — ce qui impliquerait que les deux activités, la principale et l'accessoire, soient exercées conjointement et au même endroit. Nous avons déjà souligné que l'unité de temps et de lieu ne sont pas à notre avis des critères qui doivent forcément être rencontrés afin de démontrer le caractère nécessaire ou indispensable de l'activité économique<sup>1453</sup>.

**395. Abandon du critère d'affectation pour satisfaire à l'accessoriété.** Le critère d'affectation, s'il doit être implicitement rencontré par une association *sans but lucratif*, ne permet plus de vérifier pour autant le caractère accessoire des opérations économiques. Pour ce faire, il convient désormais que l'activité économique soit plus marginale que l'activité désintéressée (*critères quantitatifs*) ou bien qu'elle soit indispensable à son exercice (*critère de corrélation*).

**396. Avec les critères quantitatifs et de corrélation, consécration imparfaite de l'« accessoriété-activité » majoritairement retenue en droit des personnes morales.** Pour apprécier le caractère accessoire, l'on place désormais dans les deux cas une activité face à une autre activité, que ce soit pour conclure que l'une nécessite la mobilisation de davantage de moyens que l'autre (quantitatifs) ou pour évaluer que l'autre est indispensable pour que la première existe (de corrélation). Pour autant, l'on ne peut pas conclure que le régime de fiscalisation des revenus rejoint la doctrine majoritaire du droit des personnes morales. En effet, les critères de corrélation et quantitatifs doivent être réunis pour qu'il soit question d'une activité économique accessoire *en droit des personnes morales* et selon l'approche de l'« accessoriété-activité » ; les critères sont cumulatifs. Par contre, l'activité économique est *fiscalement* considérée comme accessoire dès que l'un de ces deux types de critères — de corrélation ou quantitatifs — est rencontré ; les critères sont alternatifs<sup>1454</sup>.

**397. Caractère exemplatif des critères suggérés par le ministre des Finances et l'administration fiscale.** Les critères de corrélation et

1452. Circulaire du 19 septembre 1977, *op. cit.*, n° 25. Voy. aussi Com.I.R., n° 182/13.

1453. Voy. *supra*, n° 109.

1454. Voy. notamment : M. Deneff, « De vennootschap met een sociaal oogmerk: algemeen juridisch kader en fiscaal statuut », *op. cit.*, n° 29, p. 163 ; M. Deneff, « Over V.Z.W.'s volkstoerisme en handelsactiviteiten met of zonder winstoogmerk », *op. cit.*, n° 9, p. 222 ; J. Autenne et B. de Menten, *op. cit.*, p. 48.

quantitatifs, tel qu'évoqués par le ministre des Finances et développés par la circulaire administrative, ne constituent toutefois que des exemples. En effet, les travaux parlementaires de la loi du 3 novembre 1976 enseignent que l'on peut recourir « notamment » à ces critères. La circulaire administrative précise quant à elle qu'un recours à d'autres critères ne doit pas être écarté *a priori*<sup>1455</sup>. Il n'est donc pas à exclure que la finalité de l'A.S.B.L. puisse être prise en considération et qu'une activité économique puisse être jugée accessoire dès lors que les bénéficiaires qui en sont issus soient affectés à la réalisation du but désintéressé de l'entité en cause.

**398. Conséquence : possible assujettissement d'une « A.S.B.L. mixte » à l'impôt des sociétés.** Pour conserver son régime fiscal antérieur (et, à partir de 1976, l'assujettissement à l'impôt des personnes morales), une A.S.B.L. doit désormais avoir des ambitions économiques limitées : son activité économique doit être plus marginale que l'activité non lucrative (*critères quantitatifs*) ou bien être indispensable à l'exercice de son activité désintéressée (*critère de corrélation*).

b. *Les opérations autorisées sont-elles des fictions ?*

**399. Principes d'assujettissement ou fictions ?** L'article 94, al. 3, du C.I.R. prévoyait — et l'article 182 du C.I.R. 1992 prévoit encore — quatre cas dans lesquels, dans le chef d'une A.S.B.L. ou d'une autre personne morale ne poursuivant pas un but lucratif, certaines opérations *ne seront pas considérées comme* des opérations de caractère lucratif; l'on en déduit traditionnellement qu'il s'agit là de « fictions<sup>1456</sup> ». Il convient néanmoins de déterminer ce que recouvre cette notion de fiction en droit. Mme Biquet distingue, à cet égard, deux méthodes pour définir la fiction, l'une qui s'attache au sens commun du mot, l'autre prenant appui sur le sens que reçoit ce terme dans le vocabulaire juridique. La première conduit à définir la fiction juridique comme « tout écart entre le droit et la réalité, entre la vérité en droit et la vérité en fait<sup>1457</sup> » (*fiction entendue largement*). La seconde méthode associe au terme « fiction » un *mensonge* de la loi, « consistant à 'faire comme si', à supposer un fait contraire à la réalité, en vue de produire un effet de droit<sup>1458</sup> » (*fiction technique*). Au sujet de ces fictions techniques, l'auteure indique qu'« il ne peut être nié que le droit est le résultat d'une construction,

1455. Circulaire du 19 septembre 1977, *op. cit.*, n<sup>os</sup> 24 et 30.

1456. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 114.

1457. C. Biquet-Mathieu, « Les fictions en droit », *Rev. Dr. ULg*, 2013, n<sup>o</sup> 1, p. 25–51, spéc. n<sup>o</sup> 1, p. 26.

1458. *Ibid.*, n<sup>o</sup> 1, p. 27 faisant référence à : G. Cornu (dir.) et Association Henri Capitant, *Vocabulaire juridique*, 9<sup>e</sup> éd., Paris, PUF, 2011, p. 454.

à tout le moins technique, avec ses concepts, ses classifications et ses règles. Or, il arrive que le droit se contredise et crée des fictions en son sein même ; les fictions peuvent consister dans une contradiction au sein même du système juridique<sup>1459</sup>. »

**400. Trois cas de fictions entendues largement.** Pour les trois premiers types d'opérations autorisées (1. les opérations isolées ou exceptionnelles, 2. les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire, 3. l'absence de méthodes industrielles ou commerciales), l'on peut observer qu'il s'agit bien de fictions entendues largement. La loi répute que ces opérations ne sont pas dotées d'un caractère lucratif. Or, ce n'est pas parce qu'une opération est isolée qu'elle ne peut pas procurer un gain et le même raisonnement vaut également pour le placement des fonds et pour l'absence de méthodes industrielles ou commerciales.

Pour autant, s'agit-il de fictions techniques ? Le législateur se contredit-il en consacrant ces opérations autorisées ? Nous ne le pensons pas : compte tenu de la définition des opérations taxables, une opération isolée ne satisfait pas à la condition d'*occupation* nécessaire pour apprécier l'existence d'opérations de caractère lucratif. Dans le même sens, le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire s'apparente à l'idée de gestion normale d'un patrimoine privé (et s'écarte notamment, à ce titre, de la notion d'*occupation* lucrative<sup>1460</sup>). Les opérations de caractère lucratif supposent, pour le reste, non seulement une occupation, mais également le recours à des *méthodes industrielles ou commerciales*.

Il nous semble que, pour cette partie, l'article 94, al. 3, du C.I.R. résulte d'une transposition légale quelque peu hasardeuse d'un ancien commentaire administratif. La synthèse administrative de 1962 avait précisé que certaines opérations n'étaient pas constitutives d'une occupation ou d'opérations de caractère lucratif *sauf si* elles étaient le fait de sociétés commerciales<sup>1461</sup>. Alors qu'en 1962, on exceptait le cas des sociétés commerciales, en 1976, vu la volonté de supprimer une distorsion de concurrence entre entreprises, les A.S.B.L. à activité économique doivent être traitées comme les sociétés commerciales sauf si certaines exceptions peuvent être appliquées — exceptions qui sont alors réservées aux personnes morales sans but de lucre fiscal. Par la formule « ne sont pas considérées comme », la transposition du prescrit administratif n'est pas neutre : au lieu de simples conséquences des principes d'assujettissement comme en 1962, le texte de 1976 pourrait donner à penser que des privilèges sont consentis aux A.S.B.L. notamment. Pour

---

1459. *Ibid.*

1460. Voy. *supra*, n<sup>os</sup> 62 et 351. À ce sujet, voy. Com.I.R., n<sup>o</sup> 90/5.2.

1461. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 381.

autant, pouvait-on se passer de ce texte? Manifestement non car, ce faisant, une opération économique lucrative conséquente, mais isolée, réalisée par une société commerciale, aurait pu la faire échapper à l'application de l'impôt des sociétés. Or, dans l'esprit du législateur, les sociétés commerciales se caractérisent par une organisation à caractère professionnel et la condition de continuité caractéristique de l'occupation est assurée par la permanence de la société<sup>1462</sup>.

**401. Opérations économiques accessoires, fiction entendue largement et fiction technique?** Le cas des opérations économiques accessoires appelle un raisonnement différent. À l'instar des autres cas, il s'agit d'une fiction au sens large. *In casu*, nous avons en outre affaire à une fiction technique car la définition d'opérations de caractère lucratif ne requiert pas que les opérations, pour être taxables, aient un caractère principal. En considérant que, si ces opérations sont accessoires, elles ne seront pas constitutives d'opérations de caractère lucratif, le système juridique se contredit. L'insertion de cette fiction a été rendue nécessaire en 1976 pour tempérer l'applicabilité de principe de l'impôt des sociétés pour toute A.S.B.L. qui se livre à des opérations de caractère lucratif. Ce tempérament n'est toutefois destiné qu'aux seules organisations qui ne peuvent pas faire concurrence aux sociétés, soit parce qu'elles ne réalisent qu'une activité économique marginale, soit parce qu'elles ne se comportent pas comme des sociétés. L'insertion d'une fiction, mensonge technique consacré par la nécessité pour les opérations accessoires d'une A.S.B.L., témoigne au fond de l'inaptitude du système de 1976 à saisir, au stade des principes d'assujettissement, les particularités des A.S.B.L. et, plus largement, des personnes morales sans but de lucre fiscal. Cette inaptitude découle selon nous de la *ratio legis* de la réforme : imposer les personnes morales résidentes sans tenir compte en principe de leur finalité, mais en ayant seulement égard aux activités menées.

C. *Le cas des fausses A.S.B.L. ou les limites d'un système à deux temps?*

**402. Cas des fausses A.S.B.L. à la suite de la réforme de 1976.** Dans le système mis en place en 1976, il faut distinguer différentes étapes pour aboutir à la détermination de l'impôt applicable à une personne morale donnée. Dans un premier temps, l'on examine si l'entité en cause se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Si ce n'est pas le cas, l'impôt des personnes morales est applicable. Si tel est le cas, l'impôt des sociétés est en revanche applicable en principe, sauf si des personnes morales sans but de lucre fiscal, à l'instar des vraies A.S.B.L., peuvent se prévaloir d'une des portes de sortie de l'impôt des sociétés (domaines privilégiés ou opérations

1462. Voy. aussi H. Wibault, *op. cit.*, p. 157.

autorisées). Une fausse A.S.B.L. devrait être appréhendée dans ce système comme une personne morale à but de lucre fiscal en manière telle qu'il faudrait apprécier si une telle association se livre ou non à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et, dans l'affirmative, il ne serait pas possible d'échapper à l'application de l'impôt des sociétés. La circulaire administrative de 1977 invite toutefois à faire fi du schéma de raisonnement pour les fausses A.S.B.L. : « Lorsqu'une asbl procure à un ou plusieurs de ses membres un gain matériel, autre qu'une rémunération normale ou des honoraires normaux qui rétribuent des prestations fournies, ce manquement au statut légal des asbl doit être considéré comme un critère normalement suffisant pour les soumettre à l'ISoc. suivant le droit commun<sup>1463</sup>. »

Ce texte demeure nébuleux sauf si on établit un lien avec le régime de 1962 auquel il était en principe question de mettre un terme. À l'époque, on distinguait le régime d'impôt des sociétés de droit commun (notamment pour les fausses A.S.B.L.) et le régime spécial d'impôt des sociétés (notamment pour les « A.S.B.L. mixtes ») et la circulaire de 1977 souligne que c'est la suppression du système hybride (régime spécial d'impôt des sociétés) qui est au cœur de la réforme et que, pour le reste, « rien n'est donc changé au statut fiscal<sup>1464</sup> ». L'administration fiscale entendait donc, comme par le passé, considérer que le fait de poursuivre un but de lucre fiscal induisait l'application d'un impôt sur les recettes d'activités.

#### D. *Maintien du régime de transparence fiscale pour les associations de fait*

**403. Associations de fait et transparence fiscale.** Les travaux préparatoires de la loi de 1976 ont prévu un maintien de la situation préexistante : comme sous le régime de 1962, les associations sans personnalité juridique demeurent inexistantes ou transparentes et ce sont les membres des associations non personnalisées qui sont censés recueillir les revenus de l'association et supporter l'impôt à due concurrence<sup>1465</sup>.

#### E. *Une extension toujours croissante des bases d'imposition à l'impôt des personnes morales comme du nombre de catégories d'assujettis*

**404. Tendances à l'extension du champ de l'impôt des personnes morales.** Les deux tendances observées quelques années après la réforme de 1962 — élargissement de la base imposable et catégorisation des contribuables — se confirment en 1976. En effet, on distingue désormais

1463. Circulaire du 19 septembre 1977, *op. cit.*, n° 90.

1464. *Ibid.*, n° 5.

1465. *Doc. parl.*, Sénat, 1975-1976, n° 925/2, p. 20.

trois catégories de contribuables selon la base d'imposition corrélative, à savoir :

1. l'ensemble des assujettis à l'impôt des personnes morales (revenus mobiliers, revenus divers à caractère mobilier et revenus immobiliers sauf exonérations; art. 137, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R.<sup>1466</sup>);
2. les assujettis *autres que* les personnes morales de droit public (outre le 1., sont également imposables certaines dépenses et sommes non justifiées; art. 137, § 3, du C.I.R.<sup>1467</sup>);
3. les assujettis *autres que* les personnes morales de droit public *et que* les associations intercommunales et toute une série d'institutions à caractère public exclues de l'I.Soc.<sup>1468</sup> (outre le 1. et le 2., certaines plus-values sur immeubles non bâtis et bâtis sont également visées; art. 137, § 2, du C.I.R.)<sup>1469</sup>.

Après 1976, les bases imposables s'élargiront et le nombre de catégories d'assujettis à distinguer croîtra pour aboutir à la situation que nous connaissons actuellement avec les articles 221 à 224 du C.I.R. 1992<sup>1470</sup>.

## **Sous-section 2. *La fiscalisation des revenus de l'A.S.B.L. abordée via la déclinaison des règles de référence du droit des personnes morales***

### **I. *Comment l'activité économique de l'A.S.B.L. était-elle ou est-elle appréhendée par le système fiscal?***

**405. L'A.S.B.L. exerçant une activité économique: soumission de principe à l'impôt des sociétés.** La taxe professionnelle (à partir de 1919), l'impôt des sociétés de droit commun (à partir de 1962) puis l'impôt des sociétés (à partir de 1976) ont en commun d'être applicables en principe dès lors qu'il existe une exploitation ou une occupation, c'est-à-dire une activité économique.

### **II. *La finalité de l'A.S.B.L. exerçait-elle ou exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de celle-ci?***

**406. Évolution déterminante du régime fiscal sous l'angle de la finalité.** Sous le régime cédulaire — et ceci est maintenu lors de la réforme de 1962

1466. Actuellement, l'article 221 du C.I.R. 1992.

1467. Actuellement, l'article 222 du C.I.R. 1992.

1468. Organismes visés à l'article 94, al. 2, *litterae a) à g)*, du C.I.R.

1469. Actuellement, l'article 223 du C.I.R. 1992.

1470. Voy. *supra*, n° 141.



— la finalité exerçait une influence déterminante sur la situation fiscale de l'A.S.B.L. puisque, à défaut de but de lucre, l'A.S.B.L. n'était pas taxée sur ses recettes d'activités (vu, respectivement, l'inapplicabilité de la taxe professionnelle ou l'application du régime spécial d'impôt des sociétés).

Comme l'a noté M. Gérard, alors que le but de lucre jouait un rôle essentiel avant 1976, force est de constater que l'existence ou non d'un but de lucre fiscal devient, à partir de 1976, une question de second plan<sup>1471</sup>, qui peut tout au plus ouvrir la voie, le cas échéant, aux portes de sortie de l'impôt des sociétés. Par exception, et d'après la circulaire administrative de 1977, une fausse A.S.B.L. doit être automatiquement soumise à l'impôt des sociétés.

### III. *L'existence de mécanismes d'asset lock exerçait-elle ou exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de l'A.S.B.L. ?*

**407. Importance des mécanismes d'asset lock pour la détermination du but de lucre fiscal.** Les mécanismes relatifs aux affectations directe, indirecte et différée des ressources ont toujours été pris en compte par le régime de fiscalisation des revenus pour attester de l'absence de « but de lucre fiscal » puisque poursuit un but de lucre la personne morale qui cherche à procurer *directement* ou *indirectement* à ses membres un gain matériel, immédiat ou *différé*.

## SECTION 3. DISCUSSION ET CONCLUSIONS DU CHAPITRE 3

### Sous-section 1. *Évaluation des rapports entre branches du droit : apport du droit fiscal dans la compréhension du droit des personnes morales*

**408. Une tension originelle entre droit des personnes morales et droit fiscal.** Avant 1976, le régime de fiscalisation des revenus consacrait une définition téléologique de l'A.S.B.L. selon laquelle une telle association, dès lors qu'elle est exclusivement dédiée à la réalisation de son but supérieur, ne se consacre ni à l'enrichissement de ses membres ni à son propre enrichissement. Cette définition fiscale s'éloignait des termes de la loi du 27 juin 1921 à deux égards. Premièrement, la réalisation d'opérations à caractère commercial ou industriel, pour autant que les recettes servent à la réalisation du but supérieur, importait peu alors que cette question fait l'objet d'une controverse quasi centenaire en droit des personnes morales<sup>1472</sup>. Deuxièmement,

1471. X. Gérard, *op. cit.*, n° 29, p. 47.

1472. Voy. *supra*, n° 320 et s.

la distribution du boni de liquidation aux membres était proscrite alors que le texte de la loi de 1921 ne l'excluait pas formellement avant la réforme de 2002<sup>1473</sup>.

**409. Droit fiscal : le but de lucre fiscal précisé par la Cour de cassation.**

Les différents arrêts rendus par la Cour de cassation au sujet de l'applicabilité de la taxe professionnelle aux A.S.B.L. ont mis en évidence que le « but de lucre fiscal » se définissait comme la volonté d'enrichissement des membres ou de l'association elle-même (approche *subjective*). Aussi, vu que la Cour a proclamé que l'esprit de lucre était de l'essence des actes de commerce puis de toute exploitation commerciale, il est assez tentant de se ranger aux côtés de ceux qui défendent une conception subjective du but de lucre commercial à la suite de l'arrêt « piscine du curé<sup>1474</sup> ».

**410. Critères de détermination du but de lucre fiscal : suite de la jurisprudence de la Cour de cassation et comparaison avec les controverses doctrinales en droit des personnes morales.**

En 1952, la Cour de cassation a élaboré un « système de vérification de l'absence de but de lucre » autour de deux critères *a priori*, le critère de nécessité (inopérant) et le critère d'affectation (essentiel), dont il résulte que l'affectation des recettes d'activités économiques à la fin désintéressée permettait de démontrer le caractère accessoire des activités et, partant, d'attester de l'absence de but de lucre de l'association; l'« accessoriété-*finalité* » était consacrée en droit fiscal<sup>1475</sup>. En droit des personnes morales, il est admis que les A.S.B.L. se livrent à des opérations commerciales pour autant qu'elles soient accessoires<sup>1476</sup>. Des débats nombreux se sont cristallisés autour de la question de savoir ce que signifie le vocable « accessoire » : accessoire à l'activité (« accessoriété-*activité* ») ou accessoire au but poursuivi (« accessoriété-*finalité* »)? Vu les interprétations qu'il a suscitées, l'arrêt de la Cour de cassation du 3 octobre 1996 a galvanisé les deux troupes. Si l'on compare l'ancienne jurisprudence fiscale avec l'attendu de l'arrêt de 1996, la proximité est évidente. Aussi, l'ancienne jurisprudence de la Cour de cassation permet à notre avis de trancher la controverse du droit des personnes morales dans le sens de la doctrine minoritaire (« accessoriété-*finalité* »)<sup>1477</sup>. Certes, il peut être dangereux de se fonder sur l'interprétation d'un arrêt fiscal pour en tirer des enseignements en matière non fiscale,<sup>1478</sup> mais, en l'espèce, c'est la Cour de cassation qui

1473. Voy. *supra*, n° 345.

1474. Voy. *supra*, n° 319.

1475. Voy. *supra*, n° 365.

1476. Voy. *supra*, n° 320 et s.

1477. *Ibid.*

1478. Voy. à ce sujet, M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité » *op. cit.*, n° 149, p. 155.

reprend elle-même, *mutatis mutandis*, un attendu extrait d'une décision rendue dans un contexte fiscal pour définir les limites des activités permises aux A.S.B.L.<sup>1479</sup>. Avec l'arrêt du 3 octobre 1996, et comme le confirmerait<sup>1480</sup> d'ailleurs un arrêt du 13 octobre 2014 rendu en matière de sécurité sociale<sup>1481</sup>, la Cour de cassation belge maintiendrait « son attachement à une vision libérale du caractère accessoire<sup>1482</sup> ».

**411. Changement de cap fiscal en 1976.** À partir de 1976, nous l'avons vu, le système de fiscalisation des revenus des « A.S.B.L. mixtes » change considérablement. Dans une étude consacrée à l'apport du droit fiscal sur la détermination des activités que peuvent entreprendre les A.S.B.L., MM. Autenne et de Menten ont souligné l'apport relatif, mais très utile du droit fiscal. Les articles 181 et 182 du C.I.R. 1992 peuvent fournir un éclairage sur la frontière à tracer entre activités admises et activités non admises au niveau des A.S.B.L.<sup>1483</sup> parce qu'ils reconnaissent « la faculté d'effectuer certaines opérations de caractère lucratif, tout en restant soumis à l'impôt des personnes morales, c'est-à-dire en général l'impôt des personnes morales dépourvues de but lucratif<sup>1484</sup> ». En inscrivant expressément la faculté pour les A.S.B.L. de réaliser une activité accessoire (actuel art. 182, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992), la définition fiscale de l'A.S.B.L. constitue toujours un « progrès » par rapport aux interprétations les plus strictes de l'interdiction pour les A.S.B.L. de se livrer à des opérations industrielles ou commerciales. Toutefois, en adoptant les critères quantitatifs et de corrélation pour apprécier le caractère accessoire de l'activité (« accessoriété-activité »), certes *alternatifs*<sup>1485</sup> et *exemplatifs*<sup>1486</sup>, cette définition est en retrait par rapport à la définition téléologique de l'A.S.B.L. et à l'approche de l'« accessoriété-finalité » retenues par le passé

1479. Voy. dans le même sens, M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 128, p. 295 : « Mais comme ils étaient rendus en matière fiscale, il était difficile d'utiliser les anciens arrêts [rendus par la Cour de cassation] pour l'interprétation de la loi de 1921. Le remarquable apport de l'arrêt de 1996 réside précisément dans la transposition de sa vision de l'accessoire dans l'analyse de l'article 1<sup>er</sup>, al. 3 de la loi sur les A.S.B.L. »

1480. Voy. à ce sujet, M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 130, p. 297 : « L'arrêt de 1996 n'a pas décidé que [les conditions consacrées par doctrine majoritaire] étaient nécessaires pour définir l'ASBL et l'arrêt de 2014 confirme cette lecture puisqu'il ne reprend pas lesdites conditions dans sa définition de l'ASBL. »

1481. Cass., 13 octobre 2014, *Pas.*, 2014, X, p. 2163.

1482. Dans le même sens, voy. M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 128, p. 295.

1483. J. Autenne et B. de Menten, *op. cit.*, p. 55 : « Ne serait-il pas incohérent dans le chef du législateur d'autoriser dans le cadre du Code des impôts sur les revenus des activités qui seraient d'un autre côté exclues par la loi de 1921 ? »

1484. J. Autenne et B. de Menten, *op. cit.*, p. 57.

1485. Voy. *supra*, n° 105 et s.

1486. *Ibid.*

et à laquelle les auteurs se ralliaient<sup>1487</sup>. Ces auteurs relèvent encore que rien n'interdit aux A.S.B.L. de se livrer à une activité de caractère industriel ou commercial à titre principal comme en atteste l'article 181 du C.I.R. 1992<sup>1488</sup>. Ajoutons que le même raisonnement pourrait être tenu pour les A.S.B.L. qui se livrent à une activité économique à titre principal, mais qui ne mobilisent pas des méthodes industrielles ou commerciales (art. 182, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992).

### **Sous-section 2. *La tension entre activité et finalité dans la détermination du sort fiscal de l'A.S.B.L.***

**412. De la primauté à la relégation du critère de la finalité dans la détermination du sort fiscal de l'A.S.B.L. ou la sanctuarisation de l'activité en droit fiscal.** Sous l'empire du système cédulaire, une A.S.B.L. devait être appréhendée par le régime cédulaire sans qu'un dispositif particulier soit prévu par la loi fiscale ou par la loi du 27 juin 1921. Toutefois, l'application 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 A.S.B.L., 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 voulait maintenir le régime issu des lois coordonnées, en l'adaptant à un nouveau cadre : les quatre impôts sur les revenus issus de la réforme<sup>1489</sup>. Les vraies A.S.B.L., 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 A.S.B.L. n'étaient pas taxées sur les recettes de leurs activités.

1487. J. Autenne et B. de Menten, *op. cit.*, p. 56.

1488. *Ibid.*, p. 57 : « L'article 182 du C.I.R. 1992 ne postule qu'une faculté minimale dans le chef des A.S.B.L. du point de vue des activités qu'elles peuvent effectuer. En effet, rien n'interdit en tant que tel qu'elles se livrent à une activité économique à titre principal (en ce compris, une activité de caractère industriel ou commercial). Il s'agit d'une certitude dans le chef des A.S.B.L. dont l'activité exclusive ou principale se situe dans un domaine privilégié (article 181 C.I.R.). »

1489. Lors de la réforme de 1962, les travaux préparatoires ont mis en évidence que le Gouvernement n'avait pas l'intention de modifier le régime « actuel » [le régime instauré en 1919] en ce qui concerne les associations sans but lucratif (*Doc. parl.*, Chambre, 1961–1962, n<sup>o</sup> 264/1, p. 134).

La loi du 3 novembre 1976 a supprimé le régime spécial d'impôt des sociétés. Depuis, l'attention est désormais portée en priorité sur les *activités menées* et la volonté d'éviter toute distorsion de concurrence entre entreprises : en principe, à de mêmes activités réalisées, doit correspondre un même régime d'imposition et, à la réalisation d'une exploitation ou d'opérations de caractère lucratif, doit correspondre l'assujettissement à l'impôt des sociétés. La *finalité* particulière de l'A.S.B.L. lui donne simplement accès aux deux portes de sortie de l'impôt des sociétés (domaines privilégiés; opérations autorisées). Parmi les opérations autorisées, l'on retrouve les opérations économiques accessoires. Toutefois, *in casu*, l'affectation des ressources générées par le biais de telles opérations à la réalisation du but désintéressé poursuivi (traduisant l'approche de l'« accessoriété-finalité ») ne fait pas partie des critères proposés par l'administration fiscale pour apprécier leur caractère accessoire<sup>1490, 1491</sup>. Au contraire, les critères quantitatifs et de

---

1490. Nous ne pouvons donc marquer notre accord avec l'analyse de MM. Garabedian et Henneaux (*op. cit.*, n° 4, p. 197) selon laquelle l'exception de l'article 182, 3°, du C.I.R. 1992 (cas des opérations économiques accessoires) serait une consécration de la jurisprudence de la Cour de cassation sous l'empire du système cédulaire. Il s'agit, au contraire et à notre avis, de rompre avec l'approche qui était retenue à cette époque et qui avait été maintenue lors de la réforme de 1962.

1491. Remarquons, par contraste, que, 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 C.I.R. 1992 — et, le cas échéant, également pour le précompte immobilier — art. 253 du C.I.R. 1992), c'est bel et bien *l'affectation de l'immeuble* qui permet d'apprécier s'il y a ou non poursuite d'un but de lucre, et s'il y a ou non exonération (Com.I.R., nos 253/12-13; circulaire du 1<sup>er</sup> juillet 2013, no Ci.RH.222/628.711 [« Articles 253, 1<sup>o</sup> et 12, § 1<sup>er</sup> CIR 92 – Immeubles ou parties d'immeubles affectés sans but de lucre à l'installation de maisons de repos – Analyse et portée des arrêts de la Cour de Cassation du 19 octobre 2012 [R.G. F.11.0088.N et R.G. C.11.0203.N] »), nos 9-11; Cass., 26 mai 2016, *T.F.R.*, 2016, n° 506, p. 707 (note de E. Moonen, « De vrijstelling van onroerende voorheffing en de voorwaarde van een afwezigheid van winsttoogmerk: het Hof van Cassatie vereist een specifieke vaststelling voor elk onroerend goed »). Aussi, la Cour de cassation refuse toujours d'assimiler « l'absence de but de lucre » à « l'absence de recettes ». Elle accepte que l'immeuble procure au contribuable un profit occasionnel, pour autant que ce *profit soit lui-même destiné* au maintien ou à l'extension d'un des objectifs d'utilité publique prévus par l'article 12, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992. Voy. notamment : L. Simonet, « Les A.S.B.L. et l'immunisation du revenu cadastral », *R.G.F.*, 1984, p. 23-28; S. Garroy, « Petit point d'actualité sur les exonérations prévues pour les biens immobiliers affectés sans but de lucre à des fins bien précises », *op. cit.*, p. 4-7; C. Verscheure et F. Voisin, « Revenu cadastral – Précompte immobilier – Exonération – Affectation sans but de lucre », in Y.-H. Leleu (éd.), *Chroniques notariales*, vol. 69, *op. cit.*, n° 59, p. 148-150. Soulignons néanmoins que, depuis la reprise du service du précompte immobilier en Région de Bruxelles-Capitale (ordonnance du 23 novembre 2017, *M.B.*, 8 décembre 2017), l'article 253, § 1<sup>er</sup>, al. 2, du C.I.R. 1992 applicable en région bruxelloise prévoit une présomption, certes réfragable, de but de lucre pour les sociétés commerciales, à l'exception des sociétés ayant adopté la variante à finalité sociale (à ce sujet, voy. A. De Munck, « L'ordonnance du 23 novembre 2017 de la Région de Bruxelles-Capitale

corrélation consacrent l'approche de l'« accessoriété-activité ». L'on peut toutefois encore déceler la trace des temps passés dans le fait qu'une circulaire de 1977 commentant le système actuel déduit de l'octroi de rémunérations anormalement élevées aux membres de l'A.S.B.L. — prouvant que l'association est animée d'un esprit de lucre — l'applicabilité *per se* de l'impôt des sociétés<sup>1492</sup>. Il n'en reste pas moins que l'évolution du droit fiscal traduit un recul de la finalité au profit de l'activité.

---

— Vers une simplification et une reprise du service du précompte immobilier », *R.F.R.L.*, n° 2018/2, p. 95–102). Le schéma « I.P.M./I.Soc. » reste attaché à la qualité apparente de l'entité concernée : ce n'est qu'une fois que le test de l'absence du but de lucre est passé avec succès que les activités sont examinées et que, le cas échéant, l'entité ne se verra pas soumise à l'I.Soc. parce que, par exemple, ses activités lucratives sont jugées accessoires par rapport à ses activités désintéressées sur la base d'une évaluation des moyens humains et matériels mis en œuvre (critères quantitatifs) ou de l'appréciation d'un caractère nécessaire de l'activité lucrative (critère de corrélation). Ces deux types de critère ne se focalisent aucunement sur l'affectation des ressources issues de l'activité lucrative. Or, cette question n'est-elle pas essentielle pour vérifier si réellement une personne morale ne cherche pas à procurer directement ou indirectement un gain *matériel* que celui-ci soit immédiat ou différé à ses actionnaires ou associés ?

1492. Voy. *supra*, n°s 115 et 402.

# Chapitre 4

## La société à finalité sociale

### SECTION 1. LES ASPECTS DE DROIT DES PERSONNES MORALES

#### Sous-section 1. *La société à finalité sociale et le droit des personnes morales*

**413. Plan de l'exposé.** Nous précisons le contexte dans lequel l'intégration d'une variante « à finalité sociale » des sociétés est apparue nécessaire (I), les traits caractéristiques de la société à finalité sociale (II) et l'impact de sa consécration sur le droit des personnes morales (III).

#### I. *La ratio legis de la société à finalité sociale*

**414. Origine de la réforme de 1995 : l'absence de cadre juridique adéquat pour certaines entreprises d'économie sociale.** Dans les années 1990, il est apparu que, si certaines initiatives relevant de l'économie sociale pouvaient être poursuivies sous la forme d'une A.S.B.L. ou d'une société coopérative, d'autres souffraient de l'absence de cadre juridique adéquat : les « entreprises marchandes à but social<sup>1493</sup> ». Ces entreprises offrent, à ce titre, des biens et services sur le marché concurrentiel, poursuivent une finalité sociale et n'ont par conséquent pas pour objectif de rémunérer les apporteurs de capitaux. En droit belge, ces entreprises se trouvaient dans une

---

1493. Comme les a désignés M. Coipel. Voy. M. Coipel, « La SPRL unipersonnelle, les sociétés à finalité sociale et la SPRL-Starter », *Guide juridique de l'entreprise*, 2<sup>e</sup> éd., suppl. 97, 2012, Bruxelles, Kluwer, p. 11-84, spéc. n° 350, p. 36. Voy. aussi concernant la suppression des coopératives de participation : H. Culot et N. Tissot, « Le cadre juridique de la société coopérative et les perspectives d'avenir », *op. cit.*, p. 20.

posture assez inconfortable puisqu'elles étaient en quelque sorte « assises entre deux chaises », entre la société et l'A.S.B.L. En effet, le droit belge des groupements ne prévoyait alors aucune forme juridique associant activité commerciale principale et finalité altruiste. Si la loi permettait à la société de réaliser des activités commerciales, c'était pour enrichir ses membres. Quant à l'A.S.B.L., certes dépourvue par nature d'esprit de lucre, elle ne pouvait et ne peut toujours pas *de lege lata*\* réaliser des opérations industrielles ou commerciales, sauf si celles-ci sont accessoires<sup>1494</sup>.

Pour ces entreprises, le recours à la forme de l'A.S.B.L. ou de la société coopérative pouvait poser problème. Outre l'incertitude liée à la possibilité pour une A.S.B.L. d'être active sur la scène économique, deux autres écueils existaient. Premièrement, le secteur privé traditionnel aurait pu contester l'adoption de la forme d'A.S.B.L. pour exercer une activité d'entreprise en invoquant une *possible concurrence déloyale*, car ces A.S.B.L. auraient exercé les mêmes activités tout en assumant, selon certains, moins de contraintes et en bénéficiant en outre d'un régime fiscal plus favorable. À cet argumentaire, l'on aurait pu opposer le fait que l'A.S.B.L. devait, depuis 1991 à tout le moins, respecter les « usages honnêtes » en matière commerciale<sup>1495</sup>. De même, en les laissant, à l'époque, en dehors du champ d'application de la réglementation de la faillite, n'était-ce pas les A.S.B.L. qui se trouvaient handicapées par cette situation car les créanciers, à défaut de pouvoir compter sur des règles protectrices de leurs intérêts, pouvaient être moins enclins à faire affaire avec une association plutôt qu'avec une société commerciale<sup>1496</sup> ? Concernant le régime fiscal plus favorable, comme nous l'avons vu, une A.S.B.L. qui réalisait les mêmes activités qu'une société devait, en principe, subir le même régime fiscal<sup>1497</sup>. Deuxièmement, une A.S.B.L. ne pouvait pas avoir accès à certaines aides ou bénéficier de certains agréments<sup>1498</sup>. En

1494. Voy. *supra*, n° 320. Sous l'empire du C.S.A., une A.S.B.L. peut poursuivre toute activité économique afin de poursuivre son but désintéressé, sous réserve du régime transitoire prévu pour les A.S.B.L. existantes (voy. *infra*, n° 531 et s.).

1495. Voy. notamment : D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 67, p. 59–60.

1496. Voy. en ce sens : M. Coipel, « Une fondation peut-elle exercer des activités commerciales et, plus largement, lucratives ? », *op. cit.*, n° 15, p. 135 ; M. Coipel et M. Delvaux, « À quelles conditions une A.S.B.L. peut-elle exercer des activités commerciales à titre principal ? », *J.D.S.C.*, 2008, p. 20–23. Voy. aussi M. Denef, « Le rôle économique des ASBL : le regard de Michel Coipel face à la méthodologie du 'Grundtypus' », *op. cit.*, n° 29, p. 578. L'auteur relève que, « du point de vue des créanciers, le droit des faillites présente davantage de garanties que la voie de la liquidation après dissolution » et elle plaide pour une extension du champ d'application du droit des faillites à toutes les personnes morales, à tout le moins à celles qui exercent des activités économiques.

1497. Voy. *supra*, n° 386 et s.

1498. Voy. notamment B. Demonty et O. Caprasse, *op. cit.*, n° 3, p. 15.



pratique, certaines entreprises à but social opéraient alors sous les traits d'une société coopérative. Toutefois, et bien que ceci n'ait pas été soulevé à l'époque, si elle n'avait pas l'intention de rémunérer son capital — et donc de procurer un bénéfice aux associés —, une telle coopérative ne pouvait tout bonnement pas prétendre au qualificatif de société<sup>1499</sup>.

Ainsi, une lacune existait dans le droit belge des groupements et celle-ci suscitait un certain malaise<sup>1500</sup>. Le législateur belge décida dès lors de se saisir du dossier en vue de « faciliter, en faveur des groupements opérant dans l'économie sociale, l'accès aux activités économiques et l'implantation sur le marché dans les mêmes conditions que les entreprises du secteur marchand<sup>1501</sup> ».

## II. *La société à finalité sociale, une variante plutôt qu'une nouvelle forme de société*

**415.** « **Faire du neuf avec du vieux** ». Une proposition de loi du sénateur de Wasseige<sup>1502</sup> visait à introduire en droit belge la société d'intérêt social. La société d'intérêt social se présentait comme une forme de société à part entière. Cette proposition avait été reprise par M. Taminiaux<sup>1503</sup> et soutenue par le parti socialiste. À la fin de l'année 1994, ces différentes initiatives parlementaires ont finalement abouti à la proposition d'un amendement déposé au Sénat et joint aux discussions visant à retoucher quelques dispositions de la loi du 20 juillet 1991 concernant le droit des sociétés coopératives<sup>1504</sup>. Alors que la législature se terminait en mai 1995, le délai était jugé bien trop court pour intégrer une nouvelle forme juridique dans l'arsenal législatif. En lieu et place d'une nouvelle forme de société, et à l'instar de ce qui avait été décidé concernant la S.P.R.L. unipersonnelle<sup>1505</sup>, le législateur fit en fin

1499. Une société coopérative doit être dotée d'un but de lucre sociétair. Voy. en ce sens : Liège, 21 novembre 1906, *R.P.S.*, 1908, p. 33; Civ. Bruxelles, 28 décembre 1909, *R.P.S.*, 1911, p. 53; Comm. Bruxelles, 11 août 1925, *R.P.S.*, 1926, p. 193. Les contours de la notion de bénéfice ont toutefois fluctué à travers le temps (voy. *supra*, n° 245).

1500. M. Coipel, « Les sociétés à finalité sociale : des sociétés commerciales presque comme les autres », *op. cit.*, p. 12.

1501. A. Benoit-Moury, « La création d'une société à finalité sociale. Son impact sur la classification des groupements en droit belge et sur la théorie de la commercialité », *op. cit.*, n° 1, p. 701; M. Coipel, « La SPRL unipersonnelle, les sociétés à finalité sociale et la SPRL-Starter », *op. cit.*, n° 435, p. 44–45.

1502. *Doc. parl.*, Sénat, 1989–1990, n° 904–1.

1503. *Doc. parl.*, Sénat, 1992–1993, n° 535–1.

1504. J.-P. Lemaître, « Sociétés coopératives et sociétés à finalité sociale », *op. cit.*, n° 5, p. 294.

1505. En 1987, l'on a abandonné le projet qui visait à créer une entreprise personne à responsabilité limitée au profit de la société privée à responsabilité limitée unipersonnelle.

de compte « du neuf avec du vieux<sup>1506</sup> » en optant pour un aménagement du cadre existant. S'il était théoriquement concevable d'élargir la spécialité légale d'une A.S.B.L. à l'exercice d'activités économiques sans limitation, cette adaptation aurait, semble-t-il, suscité bon nombre d'objections<sup>1507</sup> et il fut dès lors jugé plus simple d'adapter le cadre sociétaire. C'est ainsi, « dans la hâte d'une fin de législature<sup>1508</sup> », que la société à finalité sociale vit le jour<sup>1509</sup>.

**416. Traits caractéristiques de la société à finalité sociale.** La société à finalité sociale (ci-après, S.F.S.) est une variante qui peut, sous conditions, se greffer sur certaines<sup>1510</sup> sociétés à forme commerciale reprises à l'article 2, § 2, du Code des sociétés (la société en nom collectif, la société en commandite simple, la société privée à responsabilité limitée, la société coopérative, la société anonyme, la société en commandite par actions et le groupement d'intérêt économique<sup>1511</sup>). Selon les termes de l'article 661 du Code des sociétés, l'une des formes de sociétés *ad hoc* peut adopter la variante « à finalité sociale » lorsqu'elle n'est pas vouée à l'enrichissement de ses associés et lorsque ses statuts contiennent des indications spécifiques. Celles-ci sont au nombre de neuf (art. 661, al. 1<sup>er</sup>) :

Les statuts d'une société à finalité sociale :

1. stipulent que les associés ne recherchent qu'un bénéfice patrimonial limité ou aucun bénéfice patrimonial ;
2. définissent de façon précise le but social auquel sont consacrées les activités visées dans leur objet social et n'assignent pas pour but principal à la société de procurer aux associés un bénéfice patrimonial indirect ;
3. définissent la politique d'affectation des profits conforme aux finalités internes et externes de la société, conformément à la hiérarchie établie

1506. M. Coipel, « Les sociétés à finalité sociale : des sociétés commerciales presque comme les autres », *op. cit.*, p. 10.

1507. On en a discuté lors de l'analyse de l'A.S.B.L. à l'occasion de la réforme du 2 mai 2002.

1508. A. Benoit-Moury, « La création d'une société à finalité sociale. Son impact sur la classification des groupements en droit belge et sur la théorie de la commercialité », *op. cit.*, n° 1, p. 710.

1509. Sur l'historique, voy. aussi M. Coipel, « Régimes juridiques de la société à finalité sociale », in D. Cogels, B. Dreze et M. Coipel, *De L'A.S.B.L. à la société à finalité sociale*, Bruxelles, CEPES, 1998, p. 15–21 ; M. Stroobant, « De vennootschap met een sociaal oogmerk », in H. Braeckmans et E. Wymeersch (éd.), *Het Gewijzigde vennootschapsrecht 1995*, Anvers, Maklu, 1996, p. 85–100 ; B. Demonty, « Les sociétés à finalité sociale : spécificités par rapport aux sociétés commerciales à but de lucre », *Act. dr.*, 1997, p. 751–771, spéc. p. 751–753.

1510. La société européenne et la société coopérative européenne sont exclues.

1511. À ce sujet, voy. A. Benoit-Moury, « La création d'une société à finalité sociale. Son impact sur la classification des groupements en droit belge et sur la théorie de la commercialité », *op. cit.*, n° 9, p. 710.

- dans les statuts de ladite société, et la politique de constitution de réserves;
4. stipulent que nul ne peut prendre part au vote à l'assemblée générale pour un nombre de voix dépassant le dixième des voix attachées aux parts ou actions représentées; ce pourcentage est porté au vingtième lorsqu'un ou plusieurs associés ont la qualité de membre du personnel engagé par la société;
  5. stipulent, lorsque la société procure aux associés un bénéfice patrimonial direct limité, que le bénéfice distribué à ceux-ci ne peut dépasser 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, appliqué au montant effectivement libéré des parts ou actions;
  6. prévoient que, chaque année, les administrateurs ou gérants feront rapport spécial sur la manière dont la société a veillé à réaliser le but qu'elle s'est fixé conformément au 2°; ce rapport établira notamment que les dépenses relatives aux investissements, aux frais de fonctionnement et aux rémunérations sont conçues de façon à privilégier la réalisation du but social de la société;
  7. prévoient les modalités permettant à chaque membre du personnel d'acquérir, au plus tard un an après son engagement par la société, la qualité d'associé; cette disposition ne s'applique pas aux membres du personnel qui ne jouissent pas de la pleine capacité civile;
  8. prévoient les modalités permettant que le membre du personnel qui cesse d'être dans les liens d'un contrat de travail avec la société perde, un an au plus tard après la fin de ce lien contractuel, la qualité d'associé;
  9. stipulent qu'après l'apurement de tout le passif et le remboursement de leur mise aux associés, le surplus de liquidation recevra une affectation qui se rapproche le plus possible du but social de la société.

**417. Quid de la gouvernance inclusive?** La plupart de ces exigences seront examinées à travers les normes de référence. Toutefois, et pour rappel, les mécanismes relatifs à la gouvernance inclusive, propres à l'entrepreneuriat social, ne sont pas intégrés dans notre grille d'analyse<sup>1512</sup>. Épinglons toutefois ici deux mécanismes qui ont été mis en place pour consacrer l'idée de gestion démocratique dans la société à finalité sociale, l'un relatif à la participation des travailleurs, l'autre au fonctionnement de l'assemblée générale<sup>1513</sup>.

Premièrement, la société à finalité sociale doit prévoir dans ses statuts les modalités du mécanisme permettant aux travailleurs d'acquérir, s'ils

---

1512. Voy. *supra*, n° 207.

1513. Voy. M. Coipel, « La SPRL unipersonnelle, les sociétés à finalité sociale et la SPRL-Starter », *op. cit.*, n° 500, p. 50; H.-P. Lemaître, « Sociétés coopératives et sociétés à finalité sociale », *op. cit.*, n° 20, p. 298.

le souhaite<sup>1514</sup>, la qualité d'associé. Cette faculté doit être ouverte à tout travailleur qui travaille dans la société depuis un an<sup>1515</sup>. L'acquisition de la qualité d'associé n'implique pas nécessairement l'acquisition d'une part dans le capital de la société<sup>1516</sup>. Une réserve est prévue pour les personnes ne jouissant pas de la capacité civile, notamment à l'attention de certaines personnes handicapées qui travailleraient dans une entreprise de travail adapté. Les statuts de la société à finalité sociale doivent également prévoir les modalités qui entourent la perte de la qualité d'associé pour le travailleur qui ne travaillerait plus pour la société au plus tard un an après la fin de son contrat<sup>1517</sup>.

Deuxièmement, la loi impose une limitation statutaire de la puissance votale à l'assemblée générale. Cette disposition vise à favoriser la participation de tous les associés aux décisions d'une assemblée générale<sup>1518</sup>. Les statuts doivent stipuler que nul ne peut prendre part au vote à l'assemblée générale pour un nombre de voix dépassant le dixième des voix attachées aux parts ou actions représentées; ce pourcentage est porté au vingtième lorsqu'un ou plusieurs associés ont la qualité de membre du personnel engagé par la société. En vertu de cette disposition, les statuts d'une société à finalité sociale peuvent consacrer le principe « un homme, une voix ». Si, par contre, les statuts lient l'attribution des droits de vote au nombre de parts ou actions, deux cas doivent être distingués. Dans le premier, aucun travailleur n'est associé et, alors, la loi prévoit que nul ne peut prendre part au vote pour un nombre de voix dépassant le dixième des voix attachées aux parts ou actions représentées. Dans le second cas — un ou plusieurs travailleurs sont des associés de la société —, nul ne peut prendre part au vote pour

---

1514. Le droit de s'associer, protégé par l'article 27 de la Constitution belge, implique la liberté de demeurer en dehors d'une association.

1515. Art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 7<sup>o</sup>, du C. Soc.

1516. Voy. M. Coipel, « La SPRL unipersonnelle, les sociétés à finalité sociale et la SPRL-Starter », *op. cit.*, n<sup>o</sup> 480, p. 48; P. Nicaise, « Société coopérative et sociétés à finalité sociale », *Droit des sociétés : Les lois des 7 et 13 avril 1995*, Bruylant-Academia, Louvain-la-Neuve, 1995, p. 323–353, spéc. p. 347–348. Par contre, en revanche, il apparaît contraire à l'idée d'une gestion démocratique de priver le travailleur associé du droit de vote (en ce sens, voy. M. Coipel, « La SPRL unipersonnelle, les sociétés à finalité sociale et la SPRL-Starter », *op. cit.*, n<sup>o</sup> 480, p. 48; P. Nicaise, « Les sociétés à finalité sociale et la participation des travailleurs », in Département de droit économique et social de l'Université catholique de Louvain [dir.], *La participation financière des travailleurs*, Bruxelles, Bruylant, 1998, p. 187–201; B. Demonty et O. Caprasse, *op. cit.*, n<sup>o</sup> 29, p. 26. *Contra* : J.-M. Gollier et P. Malherbe, « Les sociétés commerciales. Lois des 7 et 13 avril 1995 », *op. cit.*, p. 39).

1517. Art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 8<sup>o</sup>, du C. Soc.

1518. *Doc. parl.*, Sénat, 1993–1994, n<sup>o</sup> 1086/2, p. 308.

un nombre de voix dépassant le vingtième des voix attachées aux parts ou actions représentées<sup>1519</sup>.

**418. Autocontrôle des sociétés à finalité sociale.** Contrairement à l'agrément des sociétés coopératives<sup>1520</sup>, l'octroi du statut de société finalité sociale ne dépend pas d'une autorité publique. Bien que certains mécanismes assortis de sanctions tendent à garantir l'effectivité du but social poursuivi<sup>1521</sup>, aucun système de contrôle externe institutionnalisé n'est mis en œuvre : les sociétés à finalité sociale s'« autocontrôlent ».

### III. *L'impact de la consécration de la société à finalité sociale sur le droit des personnes morales*

#### A. *La possibilité d'une société dépourvue de but de lucre sociétaire*

**419. Modification de la notion de société.** Afin de permettre la variante « à finalité sociale », la loi du 13 avril 1995 a introduit une nouvelle définition de la société en modifiant l'article 1832 du Code civil.

Une société est constituée soit par un contrat au terme duquel deux ou plusieurs personnes mettent quelque chose en commun soit, dans les cas prévus par la loi, par un acte juridique d'affectation de biens émanant de la volonté d'une seule personne. Elle a pour but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect, à moins que, dans les cas prévus par la loi, l'acte de société n'en dispose autrement.

Une société a pour objet d'exercer une ou plusieurs activités déterminées.

Elle n'est dotée de la personnalité morale que lorsque la loi le prévoit.

L'article 1832 du Code civil précisait donc, tout comme l'article 1<sup>er</sup> du Code des sociétés, que, dans les cas spécifiquement prévus par la loi, l'acte de société peut disposer que la société n'est pas constituée dans le but de

1519. Art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 4<sup>e</sup>, du C. Soc. Voy. pour des illustrations pratiques : D. D'Hulstère et J.-P. Pollénus, *La société à finalité sociale en questions... et en réponses*, Liège, Edipro, 2008, p. 83-89. Ces auteurs, par le biais de diverses illustrations pratiques, mettent en évidence que cette règle n'équivaut pas à attribuer au maximum un droit de vote de 10 % à un associé. Comme ils l'expliquent, « le calcul, plus complexe, doit être réalisé en trois temps : 1<sup>o</sup> à partir du nombre total de parts/actions présentes ou représentées, il faut déterminer la limite des 10 % [ou, le cas échéant des 5 %]. 2<sup>o</sup> Une fois cette limite déterminée, chaque associé vote pour l'entière de ses parts (s'il n'atteint pas cette limite) ou pour le maximum fixé (s'il dépasse cette limite). 3<sup>o</sup> Dès que l'on connaît la 'puissance votale' de chaque associé, on peut calculer les pourcentages [...] » (*ibid.*, p. 83-84). Pour d'autres illustrations, voy. D. Coeckelbergh, M. Bosschaert et L. Jacobs, *Praktijkboek de vennootschap met sociaal oogmerk : Twee decennia vso theorie en praktijk*, Malines, Kluwer, 2016, p. 77-80.

1520. Voy. *supra*, n<sup>os</sup> 249 et 261 et s.

1521. Voy. *infra*, note subpaginale (1558).

procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect. Le seul cas spécifiquement prévu par la loi, c'est précisément la société à finalité sociale, qui écarte partiellement, voire totalement, la poursuite d'un but de lucre sociétaire.

La création d'une société sans but de lucre, et le bouleversement qu'elle engendrait sur le droit des personnes morales, avaient suscité « l'émotion et l'hostilité d'une certaine doctrine<sup>1522</sup> ». Pour ceux-là, il était heureux que le législateur n'ait finalement pas concrétisé son intention de modifier la définition de la société d'une façon plus radicale encore, en prévoyant que le but de lucre était présumé et que celui-ci aurait pu être écarté par les statuts de toute société<sup>1523</sup>.

#### B. Une remise en cause de la théorie de la commercialité?

**420. Modification consécutive des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.** La loi du 13 avril 1995 a en outre modifié l'article 1<sup>er</sup> des lois sur les sociétés commerciales.

Les sociétés à forme commerciale se règlent par les conventions des parties, par les lois particulières au commerce et par le droit civil.

Elles ont pour objet social l'exercice d'une activité commerciale ou d'une activité civile.

Dans le premier cas, elles sont des sociétés commerciales et possèdent la qualité de commerçant.

Il en va ainsi *même si les dispositions statutaires prévoient que la société ne recherche pas de bénéfice pour les associés*<sup>1524</sup>.

Dans le second cas, elles sont des sociétés civiles à forme commerciale. Elles se conforment aux dispositions du présent titre, mais ne possèdent pas la qualité de commerçant.

La commercialité des sociétés obéit en principe à deux critères : la *forme*, d'une part, qui détermine le statut juridique applicable ; l'*objet*, d'autre part,

1522. M. Coipel a rappelé que, selon une certaine doctrine contemporaine, « la notion de société a été 'galvaudée' ; elle s'enlise désormais, avec l'association et les groupements, dans des 'sables mouvants' ; elle évolue vers le chemin du fourre-tout », en faisant respectivement référence à : J.-M. Demarche, *op. cit.*, p. 244 ; A. Benoit-Moury, « De quelques modifications fondamentales apportées au droit des sociétés », *op. cit.*, n° 57, p. 32 ; G. Horsmans, « La société : notion et codification », in UCL-Centre d'études Jean Renauld (éd.), *Droit des sociétés : les lois des 7 et 13 avril 1995*, Bruxelles, Bruylant, 1995, p. 7-43, spéc. n° 51, p. 43 (M. Coipel, « Pour une nouvelle étape dans la distinction entre association et société », *op. cit.*, p. 549).

1523. Il était ainsi prévu que la société « a pour but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect à moins que l'acte de société n'en dispose autrement » (*Doc. parl.*, Sénat, 1993-1994, n° 1086/2, p. 286). À ce sujet, voy. M. Coipel, « Pour une nouvelle étape dans la distinction entre association et société », *op. cit.*, p. 558.

1524. Nous soulignons.

qui détermine la nature commerciale<sup>1525</sup>. Avant 1995, seule une société à forme commerciale qui avait pour *objet social* l'exercice d'une *activité commerciale* pouvait avoir la qualité de commerçante. Pour qu'il y ait « activité commerciale », l'activité devait non seulement, on le sait, être comprise dans l'énumération des articles 2 et 3 du Code de commerce (critère objectif), mais l'auteur devait en outre être animé d'un esprit de lucre sous l'effet de la jurisprudence « piscine du curé » (critère subjectif)<sup>1526</sup>. Rencontrer le critère subjectif pouvait toutefois s'avérer problématique pour une société à finalité sociale, qui, selon le cas, n'attribue qu'un bénéfice limité, voire aucun bénéfice à ses associés<sup>1527</sup>. Pour ne pas contraindre certaines sociétés à finalité sociale à demeurer en dehors du champ de la commercialité, le législateur a neutralisé le critère subjectif pour les sociétés à forme commerciale<sup>1528</sup>. Pour ces sociétés<sup>1529</sup>, il ne faut plus avoir égard qu'à l'*objet* prévu par les statuts<sup>1530</sup>.

En doctrine, si le résultat est identique, le raisonnement dépend, une fois encore, de la définition qui est retenue du but de lucre commercial. Est-il *subjectif* à l'instar du but de lucre sociétaire<sup>1531</sup> ? Est-il *objectif* et diffère-t-il, de ce point de vue, du but de lucre sociétaire ? M. Thirion *et alii* reviennent ainsi préalablement sur la distinction à opérer entre but de lucre sociétaire (recherche de bénéfice pour les associés) et but de lucre commercial (défini

1525. Voy. A. Benoit-Moury, « De quelques modifications fondamentales apportées au droit des sociétés », *op. cit.*, n° 27, p. 16 ; A. Benoit-Moury, « La création d'une société à finalité sociale. Son impact sur la classification des groupements en droit belge et sur la théorie de la commercialité », *op. cit.*, n° 12, p. 712.

1526. Voy. *supra*, n° 319.

1527. Voy. *supra*, n° 416 et *infra*, n° 424.

1528. *Doc. parl.*, Sénat, 1993–1994, n° 1086/2, p. 285.

1529. MM. Gollier et Malherbe soulignent que la définition générale de la commercialité soutenue par la Cour de cassation, laquelle requiert la réunion d'actes réputés commerciaux et un but de lucre commercial, ne serait donc plus applicable qu'aux personnes physiques et aux personnes morales autres que les sociétés à forme commerciale. Voy. J.-M. Gollier et P. Malherbe, *Les sociétés commerciales. Lois des 7 et 13 avril 1995*, *op. cit.*, n° 21, p. 21. Dans le même sens, N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, n° 260, p. 185. Voy. aussi A. Benoit-Moury, « Modifications fondamentales au droit des sociétés », *op. cit.*, n° 32, p. 18.

1530. Sauf les exceptions pour lesquelles c'est l'objet social effectif qui doit être pris en compte (voy. *supra*, n° 327). Par ailleurs, il ne faut pas perdre de vue qu'une société à finalité sociale peut se donner un objet civil (voy. à ce sujet : B. Demonty et O. Caprasse, *op. cit.*, n° 14, p. 20 faisant référence à : D. Van Gerven, « Vennootschappen met een sociaal oogmerk », *R.D.C.*, 1997, p. 352–366, spéc. n° 8, p. 354, et L. Stolle, *De vennootschap met sociaal oogmerk*, Diegem, Ced Samson, 1997, p. 40–41).

1531. Dans ce sens, voy. P. T'Kint, « La société à finalité sociale — Présentation juridique », *ASBL et société à finalité sociale — Quelques aspects juridiques et économiques*, *op. cit.*, p. 60–75, spéc. p. 63 ; M. Coipel, « Les sociétés à finalité sociale : innovation, révolution ou illusion », *op. cit.*, p. 52 ; A. Benoit-Moury, « Modifications fondamentales au droit des sociétés », *op. cit.*, n° 32, p. 18.



par les auteurs comme l'intention pour la société de réaliser des profits pour elle-même). Ils relèvent que ce n'est pas parce que la société n'a pas de but de lucre sociétaire qu'elle n'est pas pour autant animée de l'esprit commercial. Le législateur a sans conteste voulu conférer la qualité de commerçant aux sociétés à finalité sociale et, à cet égard, seul l'objet social commercial compte selon le texte de loi. *Via* la réserve, le législateur préciserait que l'absence d'un but de lucre commercial (et, *a fortiori*, sociétaire) pour les sociétés à forme commerciale importe peu et c'est à cet égard qu'une brèche pouvait être ouverte dans la théorie de la commercialité<sup>1532</sup>.

## Sous-section 2. *Les sociétés à finalité sociale vues au travers des normes de référence*<sup>1533</sup>

### I. *La S.F.S peut-elle réaliser une activité économique continue ?*

**421. Vocation de la S.F.S. à l'exercice d'une ou plusieurs activité(s) économique(s).** Une société à finalité sociale est avant tout une *société* qui peut, à ce titre, exercer une ou plusieurs activités déterminées, conformément à l'article 1<sup>er</sup> du Code des sociétés. Une société à finalité sociale peut réaliser une activité économique continue.

### II. *Quelles sont les règles qui caractérisent le but poursuivi ?*

**422. Définition négative de la finalité sociale.** Selon l'article 661 du Code des sociétés, une société à finalité sociale n'est pas vouée à l'enrichissement de ses associés<sup>1534</sup>. Tenant compte de ce trait caractéristique, les statuts d'une telle société doivent notamment préciser, d'une part, le fait que les associés ne recherchent qu'un bénéfice patrimonial limité ou aucun bénéfice patrimonial<sup>1535</sup> et, d'autre part, la définition précise du but social auquel sont consacrées les activités, sachant que la recherche d'un bénéfice patrimonial indirect pour les associés ne peut pas en constituer le but principal<sup>1536</sup>.

**423. Ratio legis d'une définition négative de la finalité.** Le Code des sociétés consacre une définition négative de la finalité sociale. Au moment de définir la finalité caractéristique de la société à finalité sociale, le législateur faisait face à une alternative : soit adopter une définition « positive » des buts considérés comme incarnant une finalité sociale, soit privilégier une

1532. N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, n° 260, p. 184–185.

1533. À ce sujet, voy. P.A. Foriers et A. François, *op. cit.*, n° 27, p. 40–41.

1534. Art. 661, al. 1<sup>er</sup>, du C. Soc.

1535. Art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du C. Soc.

1536. Art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du C. Soc.



définition « négative » en soulignant ce qui ne correspond pas à une finalité sociale. Le législateur a opté pour la seconde proposition qui présente l'avantage de ne pas brider l'imagination des entrepreneurs sociaux<sup>1537</sup>. Par ailleurs, est soutenue l'idée que la limitation ou l'absence de lucre direct ou indirect doit nécessairement conduire la société à avoir un but qui favorise des fins sociales entendues *sensu lato*<sup>1538</sup>. Ce que l'on entend par « social » est donc potentiellement très large et les travaux préparatoires évoquent, par exemple, l'aide sociale, le reclassement de personnes handicapées, la protection de la nature, le but humanitaire ou encore le maintien d'un patrimoine culturel<sup>1539</sup>.

**424. Consécration formelle de la conception large de bénéfice et spécificités pour la société à finalité sociale.** La finalité sociale c'est donc « autre chose que » l'enrichissement des associés. Les associés d'une telle société ne recherchent qu'un « bénéfice patrimonial limité ou aucun bénéfice patrimonial<sup>1540</sup> ».

La loi du 13 avril 1995 a formellement consacré la conception large du bénéfice. Outre le gain matériel (*avantage patrimonial direct*), le but de lucre sociétaire couvre donc également la faculté pour les associés de faire des économies (*avantage patrimonial indirect*)<sup>1541</sup>. Ceci n'est pas vraiment une révolution puisque cette conception large, qui prévalait dans l'ancien droit, devait être reconnue *de facto* en 1873 pour admettre la société coopérative parmi les sociétés commerciales et que, depuis les années cinquante, elle était d'ailleurs défendue par la doctrine<sup>1542</sup>; la loi de 1995 entérine au fond une évolution de la pensée juridique. Le bénéfice sociétaire peut donc être direct ou indirect.

Concernant le bénéfice patrimonial *direct*, celui-ci peut être exclu purement et simplement ou bien, pour répondre au besoin en capital des entrepreneurs sociaux<sup>1543</sup>, permis mais alors strictement limité : le bénéfice ainsi

1537. B. Demonty et O. Caprasse, *op. cit.*, n° 16, p. 21.

1538. *Doc. parl.*, Sénat, 1993–1994, n° 1086/2, p. 284. Voy. M. Coipel, « Les sociétés à finalité sociale : des sociétés commerciales presque comme les autres », *op. cit.*, p. 18.

1539. *Doc. parl.*, Sénat, 1993–1994, n° 1086/2, p. 230, 247, 302–303. Voy. M. Coipel, « La SPRL unipersonnelle, les sociétés à finalité sociale et la SPRL-Starter », *Guide juridique de l'entreprise*, *op. cit.*, n° 440, p. 45. Pour d'autres exemples de listes, voy. notamment D. D'Hulstère et J.-P. Pollénius, *op. cit.*, p. 70.

1540. Art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du C. Soc.

1541. *Doc. parl.*, Sénat, 1993–1994, n° 1086/2, p. 341.

1542. Voy. *supra*, n° 245.

1543. Une rémunération même limitée du capital pouvait favoriser la capitalisation de certaines entreprises. À ce sujet, voy. M. Coipel, « La SPRL unipersonnelle, les sociétés à finalité sociale et la SPRL-Starter », *op. cit.*, n° 420, p. 41.

distribué<sup>1544</sup> aux associés ne peut pas dépasser<sup>1545</sup> 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<sup>1546</sup> (actuellement de 6 %<sup>1547</sup>) appliqué au montant effectivement libéré des parts ou actions<sup>1548</sup>.

Le but principal<sup>1549</sup> de la société ne peut pas être de procurer aux associés un bénéfice patrimonial *indirect*<sup>1550</sup>. Cette caractéristique la différencie de l'A.S.B.L. qui peut avoir pour unique but de procurer à ses membres un bénéfice patrimonial indirect<sup>1551</sup>. Durant les travaux préparatoires de la loi du 13 avril 1995, un sénateur a évoqué l'exemple de producteurs d'acier ou de cuivre qui voudraient assurer la promotion de ces métaux. Pour une telle activité, profitant principalement aux associés, il est précisé que les producteurs ne pouvaient pas se constituer en société à finalité sociale<sup>1552</sup>. Le même raisonnement est tenu pour les intercommunales, principalement destinées,

---

1544. Ce plafond s'applique à une part dans les bénéfices lorsqu'il peut en être distribué, conformément aux règles légales applicables à la forme sociétaire (il ne s'agit pas d'un intérêt fixe sur un apport). À ce sujet, voy. M. Coipel, « Les sociétés à finalité sociale : des sociétés commerciales presque comme les autres », *op. cit.*, p. 16.

1545. M. Coipel, « Les sociétés à finalité sociale : innovation, révolution ou illusion », *op. cit.*, p. 52.

1546. *Doc. parl.*, Sénat, 1993–1994, n° 1086/2, p. 315. Il n'est pas exclu à l'époque d'opter pour un autre point de référence ou encore de charger le Roi d'arrêter un taux *ad hoc*.

1547. Un précompte mobilier de 30 % est applicable en principe pour les revenus de capitaux et biens mobiliers payés ou attribués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2017 (art. 171, 3<sup>e</sup>, du C.I.R. 1992). Si le taux net peut atteindre 6 %, cela signifie que le taux maximal brut est de 7,8 % ( $7,8 \times 100/30 = 6$ ).

1548. Art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 5<sup>e</sup>, du C. Soc. Cette question est controversée dans les sociétés autres que les sociétés à finalité sociale. Cf. M. Charles, « *Prorata liberationis*. Droits de vote et droits aux dividendes attachés à des actions souscrites mais non libérées », *R.P.S.*, 1996, p. 91–112.

1549. La société à finalité sociale peut conférer à ses associés un bénéfice patrimonial indirect de manière accessoire, un tel bénéfice pouvant se confondre, comme l'explique M. Coipel, avec les avantages en nature procuré par une entreprise à ses travailleurs, comme une cantine ou un crèche (M. Coipel, « Les sociétés à finalité sociale : des sociétés commerciales presque comme les autres », *op. cit.*, p. 18). Voy. aussi *Doc. parl.*, Sénat, 1993–1994, n° 1086/2, p. 303.

1550. Art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>e</sup>, du C. Soc.

1551. B. Demonty et O. Caprasse, *op. cit.*, n° 17, p. 21. Voy. *supra*, n° 331.

1552. *Doc. parl.*, Sénat, 1993–1994, n° 1086/2, p. 302. L'on évoque encore, à ce titre, le cas des A.S.B.L. comme la F.E.B., de Fabrimétal (Fédération des entreprises des fabrications métalliques, mécaniques, électriques, électroniques et de la transformation des matières plastiques) ou encore Vinçotte (qui offre des services objectifs et consultatifs dans les domaines de l'inspection, de la certification, de l'évaluation de la conformité et de la formation) (*Doc. parl.*, Sénat, 1993–1994, n° 1086/2, p. 300).

par l'exercice commun de certaines activités, à la réalisation d'économies<sup>1553</sup>. En excluant les organisations tournées principalement vers le service aux membres (d'intérêt mutuel<sup>1554</sup>), la société à finalité sociale ne peut pas satisfaire l'ensemble des entreprises du secteur de l'économie sociale.

### III. Quelles sont les règles qui entourent la question de l'affectation du surplus?

**425. Sanctions possibles.** À la requête d'un associé, d'un tiers intéressé ou encore du ministère public, la société à finalité sociale s'expose au prononcé de sa dissolution si ses statuts ne reprennent pas les spécificités caractéristiques de la finalité sociale (la société est alors « faussement qualifiée ») ou encore si la société, dont les statuts sont adéquats, trahit sa finalité sociale dans sa pratique effective (la société est dans ce cas « faussement utilisée<sup>1555</sup> »)<sup>1556</sup>. Du reste, la société à finalité sociale se greffe sur une société à forme commerciale et son statut n'est pas élisif du droit commun : les principes de responsabilité des administrateurs ou gérants sont applicables en cas de violation de la loi ou des statuts<sup>1557</sup>.

Différentes exigences légales relatives aux mécanismes d'affectation du surplus tendent à assurer l'effectivité du but social poursuivi par la société à finalité sociale<sup>1558</sup>.

---

1553. *Doc. parl.*, Chambre, 2014–2015, n° 864/1, p. 8; *Doc. parl.*, Chambre, 1994–1995, n° 1005/25, p. 15.

1554. *Voy. supra*, n° 12.

1555. Distinction proposée dès 1985 par M. Coipel (M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, spéc. p. 166–183, nos 177–220).

1556. Art. 667 du C. Soc.

1557. Cf. le rappel fait par P. Nicaise, « Société coopérative et sociétés à finalité sociale », *op. cit.*, p. 349.

1558. Des mécanismes de préservation du patrimoine sont par ailleurs mis en place au moment de la *constitution* de la société à finalité sociale. Il est possible de constituer une société de plusieurs façons, c'est-à-dire par la constitution d'une société à finalité sociale ou l'adaptation des statuts d'une société à forme commerciale préexistante ou encore la transformation d'une A.S.B.L. en une société à finalité sociale. Dans cette dernière hypothèse, des précautions ont été prises pour éviter que le patrimoine de l'A.S.B.L. puisse être attribué aux associés : l'actif net de l'association ne peut notamment faire l'objet d'aucun remboursement ou distribution aux associés (art. 26sexies de la loi du 27 juin 1921, art. 668, § 1<sup>er</sup> et § 2, al. 1<sup>er</sup>, du C. Soc. et art. 184ter du C.I.R. 1992) et, en cas de liquidation, l'actif net doit recevoir une affectation qui se rapproche autant que possible du but assigné à la société à finalité sociale (art. 668, § 2, al. 2, du C. Soc.). Un mécanisme de préservation du patrimoine est également prévu au cas où la société *abandonne la modalité* « à finalité sociale » : les réserves existantes ne peuvent pas faire l'objet d'une distribution et leur affectation doit se rapprocher autant que possible du but social poursuivi préalablement par la société et la réaffectation des réserves doit être menée avec une certaine célérité

A. *Affectation directe*

**426. Avantage patrimonial direct strictement limité.** Les statuts de la société à finalité sociale doivent préciser, lorsque la société procure aux associés un bénéfice patrimonial direct, que ce bénéfice distribué ne peut pas dépasser la limite des 6 %<sup>1559</sup>.

**427. Exigences légales quant aux précisions statutaires en matière d'affectation directe.** La loi requiert que les statuts « définissent la politique d'affectation des profits conforme aux finalités internes et externes de la société, conformément à la hiérarchie établie dans les statuts de ladite société, et la politique de constitution de réserves<sup>1560</sup> ». Selon M. Coipel, les statuts doivent ici montrer le lien qui existe entre les politiques d'affectation des profits et de constitution des réserves, d'une part, et la réalisation des finalités internes et externes de la société, d'autre part<sup>1561</sup>. Les *finalités externes* font référence à la destination externe des bénéfices et donc surtout au but social premier de la société, alors que les *finalités internes* représentent les impératifs de gestion de la société (ce qui comprend les exigences en matière de fonds propres pour assurer son développement ou encore la politique suivie concernant son personnel — y compris, si les travailleurs sont des associés, le bénéfice patrimonial qui leur serait accordé, le cas échéant, par les statuts)<sup>1562</sup>.

Le texte de loi prévoit que les statuts établissent une hiérarchie entre les finalités externes et internes. Ce morceau de phrase subsiste dans le texte alors que sa suppression avait été votée lors des travaux préparatoires<sup>1563</sup>. Il

---

(art. 663 du C. Soc.). En cas de violation de ces règles, les administrateurs/gérants, le ou les liquidateurs ou encore le ou les curateurs peuvent être tenues solidairement des sommes par le tribunal, à la demande d'un associé, d'un tiers intéressé ou encore du ministère public. Ces derniers peuvent également se retourner contre les bénéficiaires dont on peut prouver qu'ils connaissaient ou ne pouvaient pas ignorer l'irrégularité des remboursements ou distributions (respectivement art. 669 du C. Soc. et art. 663 du C. Soc.). À ce sujet, voy. J.-M. Gollier et P. Malherbe, *Les sociétés commerciales. Lois des 7 et 13 avril 1995*, *op. cit.*, n° 43, p. 42; M. Coipel, « La SPRL unipersonnelle, les sociétés à finalité sociale et la SPRL-Starter », *op. cit.*, n° 560, p. 56; Ph T'Kint, « La société à finalité sociale — Présentation juridique », *op. cit.*, p. 69; M. Coipel, « Les sociétés à finalité sociale : innovation, révolution ou illusion », *op. cit.*, p. 56.

1559. Art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, du C. Soc. et voy. *supra*, n° 424.

1560. Art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, du C. Soc.

1561. M. Coipel, « La SPRL unipersonnelle, les sociétés à finalité sociale et la SPRL-Starter », *Guide juridique de l'entreprise*, *op. cit.*, n° 450, p. 46.

1562. *Ibid.* Concernant les différentes interprétations proposées pour ces notions, voy. le relevé établi par MM. Demonty et Caprasse et les références citées : B. Demonty et O. Caprasse, *op. cit.*, n° 19, p. 22.

1563. Voy. *Doc. parl.*, Sénat, 1993–1994, n° 1086/2, p. 355–356.

s'agit donc d'une erreur de plume<sup>1564</sup>. Vu la finalité sociale de la société en cause, il suffirait de préciser que les finalités externes priment les finalités internes<sup>1565</sup>.

### B. *Affectation indirecte*

**428. Principe.** Les statuts doivent prévoir que les administrateurs ou gérants établiront chaque année un rapport spécial sur la manière dont la société a veillé à réaliser son but social. Ce rapport est voué à opérer une « triple vérification<sup>1566</sup> ». Premièrement, le but poursuivi et défini précisément est contrôlé annuellement. Deuxièmement, ce rapport doit notamment établir que les dépenses relatives aux investissements, aux frais de fonctionnement et aux rémunérations sont conçues de façon à privilégier la réalisation du but social de la société<sup>1567</sup> et un contrôle est ainsi exercé sur l'affectation des bénéfices. Troisièmement, ce rapport doit permettre de traquer les distributions indirectes de surplus qui interviennent quand la société assume indûment des coûts de production trop élevés, par exemple, en versant des rémunérations exagérées à ses administrateurs ou encore des avantages en nature divers<sup>1568</sup>. Si la société doit établir un rapport de gestion, le rapport spécial doit y être intégré<sup>1569</sup> et, à défaut, ce qui est le cas des petites sociétés<sup>1570</sup>, le rapport spécial doit être mis à la disposition des actionnaires dans des formes identiques<sup>1571</sup>.

### C. *Affectation différée*

**429. Principe.** Il est obligatoirement prévu dans les statuts que l'éventuel surplus de liquidation recevra une affectation qui se rapproche le plus possible du but social de la société<sup>1572</sup>. Les associés d'une société à finalité sociale n'ont donc droit, au mieux, qu'à la récupération de leur apport initial. Ils ne peuvent pas recevoir une part du surplus de liquidation. Cette caractéristique distingue les sociétés à finalité sociale des sociétés coopératives agréées

---

1564. Voy. à ce sujet : H.-P. Lemaître, « Sociétés coopératives et sociétés à finalité sociale », *op. cit.*, n° 20, p. 297.

1565. M. Coipel, « La SPRL unipersonnelle, les sociétés à finalité sociale et la SPRL-Starter », *op. cit.*, n° 420, p. 46.

1566. *Doc. parl.*, Sénat, 1993-1994, n° 1086/2, p. 308.

1567. Art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup>, du C. Soc.

1568. Voy. *supra*, n° 225.

1569. Art. 661, al. 2, du C. Soc.

1570. Art. 94 du C. Soc.

1571. B. Demonty et O. Caprasse, *op. cit.*, n° 27, p. 25.

1572. Art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 9<sup>o</sup>, du C. Soc.

et qui n'ont pas adopté la variante « à finalité sociale », ces dernières permettant l'octroi d'une part de l'éventuel boni de liquidation<sup>1573</sup>.

## SECTION 2. LES ASPECTS FISCAUX

### Sous-section 1. *Au départ : des dispositifs fiscaux spécifiques envisagés ; à l'arrivée : un statut de « personne morale sans but lucratif » pour certaines sociétés à finalité sociale*

**430. Plan de l'exposé.** Les travaux préparatoires de la loi du 13 avril 1995 soulignent que les aspects fiscaux relatifs aux sociétés à finalité sociale sont indissociables de leur statut juridique, à l'instar des questions relatives aux autres mesures d'aide de nature économique (soutien à l'activité), sociale (soutien à l'embauche et cotisations sociales réduites, voire supprimées) ou encore financière (collecte de l'épargne ou crédit)<sup>1574</sup>. Des mesures d'encouragement fiscal avaient d'ailleurs été annoncées dans les propositions de MM. de Wasseige et Taminiaux. *In fine*, la loi restera muette sur la question, mais il était alors annoncé que le volet fiscal serait examiné par la commission des finances vu que le ministre des Finances souhaitait traiter ce problème « dans un contexte plus vaste<sup>1575</sup> ». Depuis et jusqu'à ce jour, la détermination de l'impôt sur les revenus applicable aux sociétés à finalité sociale dépend d'un avis du ministère des Finances publié au *Moniteur belge* en juillet 1996.

Dans les lignes qui suivent, nous examinerons d'abord les dispositifs fiscaux tels qu'ils étaient prévus dans les propositions de MM. de Wasseige et Taminiaux (I). Dans un second temps, nous observerons de quelle manière il convient, en définitive, d'appréhender les sociétés à finalité sociale à l'aune des impôts sur les revenus (II).

#### I. *Les dispositifs fiscaux initialement envisagés*

**431. Une introduction commune : l'exposé des motifs et une volonté d'encouragement de l'économie sociale.** Dans l'exorde des propositions de MM. de Wasseige et Taminiaux, il est souligné que « le chômage structurel, surtout celui des jeunes, le développement des agressions contre les biens qu'engendrent les situations de précarité et de pauvreté, les possibilités

1573. Voy. M. Coipel, « Les sociétés à finalité sociale : des sociétés commerciales presque comme les autres », *op. cit.*, p. 17.

1574. *Doc. parl.*, Sénat, 1993–1994, n° 1086/4, p. 151

1575. *Doc. parl.*, Sénat, 1993–1994, n° 1086/2, p. 233.

nombreuses de solidarité active vis-à-vis des personnes qui ont besoin d'une aide ou de certaines formes d'aides, la faiblesse du développement de certaines sous-régions ou zones sont, parmi d'autres, des éléments importants qui, en eux-mêmes, justifient que les initiatives d'économie sociale soient encouragées<sup>1576</sup> ».

**432. La justification d'une aide fiscale : une compensation de la diminution des charges publiques corrélative à l'action des entrepreneurs sociaux.** Considérant que les pouvoirs publics auraient pu bénéficier d'un retour immédiat des initiatives d'économie sociale sur plusieurs aspects (les impôts, les cotisations sociales, une diminution de certaines charges — indemnités de chômage, maintien de l'ordre, voire répression judiciaire)<sup>1577</sup>, les pouvoirs publics devaient prévoir des mesures d'aides financières et d'autres natures<sup>1578</sup>. Était véhiculée l'idée que l'avantage fiscal accordé aurait été faible d'autant plus qu'il aurait pu trouver sa *compensation* dans les autres impôts, cotisations ou réductions d'indemnités qu'aurait entraîné le développement de l'économie sociale<sup>1579</sup>.

Les deux propositions prévoyaient un dispositif relatif au régime d'imposition sur les revenus<sup>1580</sup>, en l'occurrence une exonération d'impôt sur les revenus pour les bénéficiaires d'une société à finalité sociale pendant ses cinq premières années d'existence puis une imposition réduite sur les exercices suivants, à des conditions diverses.

M. de Wasseige<sup>1581</sup> proposait une variation de la charge fiscale selon l'importance des revenus engrangés. Après les cinq premiers exercices d'imposition, il aurait fallu établir une distinction selon le montant du revenu imposable. Il était fait référence à l'article 126 du C.I.R., qui encadrait le taux applicable à l'impôt des sociétés. Un taux unique était en principe à appliquer au bénéficiaire imposable (en 1989, il était de 43 %). Par exception, un barème progressif par tranches<sup>1582</sup> était réservé aux petites sociétés, celles

1576. *Doc. parl.*, Sénat, 1989–1990, n° 904/1, p. 5 ; *Doc. parl.*, Sénat, 1992–1993, n° 535–1, p. 5.

1577. *Doc. parl.*, Sénat, 1989–1990, n° 904/1, p. 6 ; *Doc. parl.*, Sénat, 1992–1993, n° 535–1, p. 5.

1578. *Doc. parl.*, Sénat, 1989–1990, n° 904/1, p. 6 ; *Doc. parl.*, Sénat, 1992–1993, n° 535–1, p. 6.

1579. *Doc. parl.*, Sénat, 1989–1990, n° 904/1, p. 7 ; *Doc. parl.*, Sénat, 1992–1993, n° 535–1, p. 6.

1580. Voy. à ce sujet : M. Deneff, « De vennootschap met een sociaal oogmerk: algemeen juridisch kader en fiscaal statuut », *op. cit.*, n° 15, p. 158.

1581. *Doc. parl.*, Sénat, 1989–1990, n° 904/1, p. 20 (art. 40) : « Les sociétés d'intérêt social sont exonérées de tout impôt sur les sociétés pendant les cinq exercices complets qui suivent la date de constitution. Pour les exercices suivants, l'impôt des sociétés est réduit de 75 % si le revenu imposable ne dépasse pas le plafond prévu à l'alinéa 2 de l'article 126 du Code [des impôts sur les revenus] et de 50 % si le revenu imposable dépasse ce plafond sans toutefois excéder le double de ce plafond. »

1582. Sur la tranche de 0 à 1 million de francs, 30 % ; sur la tranche de 1 million de francs à 3 600 000 francs, 38 % ; sur la tranche de 3 600 000 francs à 16 600 000 francs, 45 %.

dont le revenu imposable n'excédait pas 16 600 000 francs. C'est à ce plafond que la proposition faisait référence : le montant final d'impôt devait être réduit de 75 % si le revenu imposable ne dépassait pas 16 600 000 francs et de 50 % si le revenu imposable se situait entre 16 600 001 francs et 33 200 000 francs.

M. Taminiaux<sup>1583</sup> envisageait, quant à lui, une modulation de la charge fiscale selon l'affectation des revenus. Après les cinq premiers exercices, l'affectation des bénéfices de la société aurait déterminé son régime fiscal. Si les bénéfices avaient été réinvestis dans la société ou dans une société qui poursuivait une finalité sociale, ces bénéfices auraient été immunisés. Si, par contre, ces bénéfices avaient été distribués aux associés, ceux-ci auraient été soumis à l'impôt des sociétés, mais à un taux équivalant au quart du taux de cet impôt.

Il convient de remarquer que, dans un cas comme dans l'autre, le dispositif fiscal ne visait que les sociétés à finalité sociale *nouvellement constituées*, et non celles qui résulteraient d'une modification des statuts d'une société préexistante ou encore de la transformation d'une A.S.B.L.<sup>1584</sup>.

## II. *L'appréhension d'une société à finalité sociale dans le système d'imposition sur les revenus : sous conditions, un statut de « personne morale sans but lucratif »*<sup>1585</sup>

**433. Faute de dispositif législatif, une intervention du ministre des Finances.** La loi du 13 avril 1995 n'a, en définitive, rien décidé quant au régime de fiscalisation des revenus devant être associé à la société à finalité sociale. Deux sources sous-tendent la position administrative actuelle : en premier lieu, la réponse apportée par le ministre des Finances à une question

1583. *Doc. parl.*, Sénat, 1992–1993, n° 535–1, p. 20 (art. 40) : « Les sociétés d'intérêt social sont exonérées de tout impôt sur les sociétés pendant les cinq exercices complets qui suivent la date de constitution. Pour les exercices suivants, les bénéfices réinvestis dans la société d'intérêt social, dans une société de promotion d'intérêt social dont elle est membre ou dans une union de sociétés d'intérêt social dont elle est membre, sont exonérés de l'impôt des sociétés. La part des bénéfices qui est distribuée aux associés est soumise à l'impôt des sociétés à un taux réduit à 25 % de ce qu'il serait pour une société commerciale. »

1584. Voy. à ce sujet : M. Deneff, « De vennootschap met een sociaal oogmerk: algemeen juridisch kader en fiscaal statuut », *op. cit.*, p. 158. Voy., concernant les modes de constitution d'une société à finalité sociale, *supra*, note subpaginale (1558).

1585. Pour une application récente, voy. décision anticipée n° 2017.871 du 27 février 2018 et le commentaire de S. Van Crombrugge : « Société à finalité sociale : I.Soc. ou I.P.M. », *Le Fiscalogues*, n° 1579, 21 septembre 2018, p. 5 et s.



parlementaire<sup>1586</sup> en juin 1996 et, en second lieu, un avis publié au *Moniteur belge*<sup>1587</sup> un mois plus tard.

Dans la réponse apportée à la question parlementaire de M. Canon<sup>1588</sup>, le ministre des Finances a rappelé la définition « classique » d'absence de but de lucre fiscal (« la société ne cherche pas à procurer — directement ou indirectement — à ses actionnaires ou associés, un gain matériel immédiat ou différé ») et le fait que, si la société à finalité sociale prévoyait la possibilité de distribuer un dividende, elle serait considérée par l'administration fiscale comme une personne morale à but de lucre fiscal. Or, à cette époque et à notre connaissance, c'est la *distribution effective de dividendes* qui, d'une part, révélait le but de lucre fiscal et, d'autre part, impliquait la réalisation d'opérations de caractère lucratif et partant l'assujettissement à l'impôt des sociétés d'une personne morale à but de lucre fiscal<sup>1589</sup>. Le principe est donc affirmé<sup>1590</sup>.

Au terme de sa réponse, le ministre des Finances annonçait que l'administration des contributions directes élaborerait une circulaire et c'est un avis qui sera finalement publié au *Moniteur belge* au mois de juillet 1996<sup>1591</sup>.

1586. Question n° 374 de M. Canon du 1<sup>er</sup> avril 1996, Chambre, 1995–1996, *Bulletin des Questions et des Réponses*, 17 juin 1996, n° 38, p. 4930.

1587. Avis du ministère des finances, *M.B.*, 13 juillet 1996.

1588. En avril 1996, M. Canon a notamment posé cette question : « Compte tenu des particularités des sociétés à finalité sociale, quelles mesures prenez-vous quant au régime fiscal qui leur serait applicable? » Au mois de juin, le ministre des Finances a répondu ceci (réponse à la question parlementaire n° 374 du 1<sup>er</sup> avril 1996 posée par M. Canon, *op. cit.*, p. 4931) : « Sur le plan des impôts sur les revenus et à défaut de dispositions spécifiques les concernant, le régime fiscal des sociétés à finalité sociale visées à l'article 164bis, § 1<sup>er</sup>, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales se détermine suivant les mêmes règles que pour les autres sociétés. Eu égard aux dispositions des articles 2, § 2 et 179 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92), ces sociétés devront, par conséquent, être assujetties *a priori* à l'impôt des sociétés. Ces mêmes sociétés peuvent cependant être exclues du champ d'application de l'impôt des sociétés et, par conséquent, être assujetties à l'impôt des personnes morales : si elles peuvent, tout d'abord, être considérées comme des personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif; et si, en outre, soit elles se livrent, à titre exclusif ou principal, à des activités dans les domaines privilégiés énumérés à l'article 181, CIR 92, soit elles se limitent aux opérations autorisées, visées à l'article 182, CIR 92. Au sujet de ce qui précède, on peut d'ores et déjà préciser : – que le régime d'imposition applicable aux sociétés en cause devra être apprécié cas par cas; – que la notion 'ne pas poursuivre un but lucratif' implique notamment que la société ne cherche pas à procurer — directement ou indirectement — à ses actionnaires ou associés, un gain matériel immédiat ou différé; – que, de l'avis de l'administration, une personne morale poursuit un but de lucre dès qu'est prévue la possibilité de distribuer un dividende aussi limité soit-il. »

1589. Voy. *supra*, n° 299.

1590. Voy. *supra*, n° 132 et s.

1591. « Sur le plan des impôts sur les revenus et à défaut de dispositions spécifiques les concernant, le statut fiscal de ces sociétés se détermine suivant les mêmes principes que

Si, dans la réponse du ministre, la possibilité de distribuer un dividende prouvait l'existence d'un « but de lucre fiscal », l'avis précise, réciproquement, que, « lorsque la distribution d'un dividende est interdite statutairement », la société à finalité sociale est considérée comme une personne morale sans « but de lucre fiscal ».

En synthèse, selon ces deux sources, une société à finalité sociale peut, sous condition, être considérée comme une « personne morale sans but de lucre fiscal » avec les conséquences que cela implique sur le schéma de raisonnement : un accès aux portes de sortie de l'impôt des sociétés<sup>1592</sup>.

**434. Conséquence sur le traitement fiscal d'une société à finalité sociale : assujettissement à l'impôt des personnes morales possible pour les « S.F.S. à l'état pur ».** Seule une société à finalité sociale qui exclut statutairement la distribution d'un dividende et qui adopte une pratique conforme à ses statuts (celle que nous avons qualifiée de « S.F.S. à l'état pur<sup>1593</sup> ») peut revendiquer son assujettissement à l'impôt des personnes morales, soit parce qu'elle ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif soit, si elle s'y livre, à la condition qu'elle puisse invoquer avec succès l'article 181 (elle exerce principalement son activité dans un « domaine privilégié ») ou l'article 182 du C.I.R. 1992 (elle se cantonne à la réalisation d'« opérations autorisées »).

**435. Conséquence sur le système « I.P.M./I.Soc. » : assujettissement à l'impôt des sociétés dès l'éventualité d'une distribution des bénéficiers.** C'est à notre avis sur la base des précisions relatives au traitement fiscal des sociétés à finalité sociale que l'administration fiscale retient que la possibilité

---

pour les autres sociétés. Ces sociétés devront, par conséquent, être assujetties *a priori* à l'impôt des sociétés. Ce sera certainement le cas, dès que la distribution d'un dividende, aussi minime soit-il, n'est pas interdite statutairement. Lorsque la distribution d'un dividende est interdite statutairement, la société pourra être exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés — et, par conséquent, être assujettie à l'impôt des personnes morales — : – soit elle peut être considérée comme une personne morale qui n'exploite pas d'entreprise ou ne se livre pas à des opérations de caractère lucratif; – soit elle se limite aux opérations autorisées visées à l'article 182 du C.I.R. 1992; – soit elle se livre exclusivement à des activités dans les domaines privilégiés énumérés à l'article du 181 C.I.R. 1992. ». À ce sujet, voy. C. Vanderkerken, « Sociétés à finalité sociale : en principe soumise à l'I.Soc », *Le Fiscologue*, n° 572, 21 juin 1996, p. 1; avis du ministère des Finances, M.B., 13 juillet 1996 (pour un commentaire, voy. « SFS : statut fiscal », *Le Fiscologue*, n° 578, 23 août 1996, p. 12); réponse à la question parlementaire n° 1518 du 21 octobre 1998 posée par M. Vanvelthoven, Chambre, 1998–1999, *Bulletin des Questions et des Réponses*, 8 février 1999, n° 162, p. 21829. Voy. aussi les décisions anticipées du 7 octobre 2008 (no 800.248) et du 7 avril 2009 (no 900.036), G. Vanden Abeele, « Commission du ruling et société à finalité sociale », *Le Fiscologue*, n° 1173, 18 septembre 2009, p. 3 et s.

1592. Voy. *supra*, n° 66.

1593. Voy. *supra*, n° 120.

statutaire d'une distribution de dividendes implique que la condition d'exploitation ou d'opérations de caractère lucratif est rencontrée et, partant, que l'impôt des sociétés est applicable sans aucune exception possible (puisque l'éventualité d'une distribution de dividendes suffit également à considérer que la société poursuit un « but de lucre fiscal »)<sup>1594</sup>.

## **Sous-section 2. *La fiscalisation des revenus des sociétés à finalité sociale abordée via la déclinaison des règles de référence du droit des personnes morales***

### **I. *Comment l'activité économique de la S.F.S. est-elle appréhendée par le système fiscal ?***

**436. Influence de la finalité sur l'activité.** En principe, une société à finalité sociale peut, à l'instar de tout autre personne morale, être soumise à l'impôt des sociétés uniquement si elle se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Toutefois, comme nous l'avons vu, en vertu d'une position administrative, la *finalité* de la société déteint en quelque sorte sur son *activité*<sup>1595</sup> : dès lors que la société à finalité sociale n'a pas dans ses statuts une clause selon laquelle une distribution de dividendes est prosaïte, cette société est réputée se livrer à des opérations de caractère lucratif et, dès lors, est assujettie à l'impôt des sociétés.

### **II. *La finalité de la S.F.S. exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de celle-ci ?***

**437. Influence de la finalité sur les régime fiscal des S.F.S.** La finalité ou, plus exactement, le but de lucre qui peut animer une société à finalité sociale est déterminant(e) sur la détermination de l'impôt applicable. Dès lors qu'il est possible, selon les statuts de la société, qu'elle distribue des dividendes, une telle société à finalité sociale sera, compte tenu de la pratique existante, automatiquement soumise à l'impôt des sociétés. Par contre, si la société à finalité sociale peut être qualifiée de personne morale sans « but de lucre fiscal », elle sera soumise à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales suivant l'application du « raisonnement par étapes »<sup>1596</sup>.

---

1594. Une thèse administrative qui, nous l'avons vu, n'est pas exempte de critiques. Voy. quant au lien établi entre le but de lucre sociétaire et fiscal et la condition d'exploitation ou d'opérations de caractère lucratif, *supra*, n° 132 et quant au caractère nécessaire de l'interdiction statutaire d'une distribution de dividendes *supra*, n° 133.

1595. Voy. *supra*, n° 132.

1596. Voy. *supra*, n° 116.

### III. *L'existence de mécanismes d'asset lock exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de la S.F.S. ?*

#### A. *Affectation directe*

**438. Droit fiscal et affectation directe limitée.** La société à finalité sociale peut légalement distribuer son bénéfice par le biais de dividendes, mais de manière limitée. Si, toutefois, elle renonce à attribuer un gain direct à ses membres et qu'elle acte cela dans ses statuts, elle obtient alors le statut de personne morale sans « but de lucre fiscal ». Comme l'a observé M. De Wolf, « par sociétés à finalité sociale ne poursuivant aucun but lucratif, il y a lieu d'entendre, selon l'Administration, celles qui excluent la distribution de tout dividende, aussi minime soit-il. La définition est pragmatique et fournit un critère opérationnel [...]. Elle réduit en réalité la question du but non lucratif de la personne morale à celle de l'absence d'intérêt patrimonial des associés qu'elle envisage en outre avant tout sous l'angle de la distribution de dividendes. Il existe pourtant d'autres voies qui permettent à l'associé de retirer un avantage patrimonial, notamment la réalisation de plus-values<sup>1597</sup>... »

#### B. *Affectation indirecte*

**439. Quid du régime fiscal en cas d'affectation indirecte? Appréciation critique.** La position administrative se concentre sur l'affectation directe des ressources en faisant de l'interdiction de distribution statutaire l'élément clé pour déterminer le statut à ou *sans* but de lucre fiscal de la société à finalité sociale (et, le cas échéant, l'accès aux portes de sortie de l'impôt des sociétés). Toutefois, une personne morale qui, bien qu'elle s'interdise statutairement et en pratique de distribuer des dividendes, peut poursuivre un « but de lucre fiscal » d'une manière *indirecte*, en attribuant un avantage patrimonial à ses membres sous une forme autre qu'un dividende. Nous l'avons vu, des mécanismes ont été mis en place pour contrer de telles pratiques, comme la rédaction d'un rapport spécial<sup>1598</sup>.

#### C. *Affectation différée*

**440. Quid du régime fiscal en cas d'affectation différée? Appréciation critique.** La remarque faite à la rubrique précédente vaut également *mutatis mutandis* pour l'affectation *différée* des ressources : poursuit un « but de

1597. M. De Wolf, « Fiscalité du non-marchand : l'application des impôts sur les revenus aux A.S.B.L. et aux S.F.S. », in M. Wolf (dir.), *Études fiscales 1998 — avec commentaire détaillé des principales réformes intervenues de juillet 1995 à décembre 1997*, p. 517-527, spéc. p. 519.

1598. Voy. *supra*, n° 428.

lucre fiscal » (et n'a donc, par principe, pas accès aux portes de sortie de l'impôt des sociétés) la personne morale qui poursuit l'enrichissement de manière *différée* de ses associés. La loi exige d'ailleurs, sous peine de sanctions, que le boni de liquidation d'une société à finalité sociale soit affecté adéquatement compte tenu du but social poursuivi. Les associés, quant à eux, n'ont droit, au mieux, qu'à la récupération de leur apport historique<sup>1599</sup>.

### SECTION 3. DISCUSSION ET CONCLUSIONS DU CHAPITRE 4

#### Sous-section 1. *Évaluation des rapports entre branches du droit : le néant (si l'on s'en tient aux textes de loi)*

##### 441. Une aporie entre droit des personnes morales et droit fiscal?

L'examen des interactions entre droit des personnes morales et régime de fiscalisation des revenus pour les sociétés à finalité sociale tourne court. Jugés à l'origine essentiels, les aspects fiscaux de la réforme du 13 avril 1995 ont été tout bonnement laissés de côté en ce qui concerne les S.F.S.

À la suite d'interpellations sur ce qu'il convenait de faire de ces sociétés à but de lucre sociétaire limité, voire dénuées d'un tel but, une position administrative faisant autorité considère la possibilité statutaire de distribuer un dividende comme l'élément clé qui scelle le sort de la société à finalité sociale : celle-ci sera ou non une « personne morale sans but lucratif », avec les conséquences pratiques que nous connaissons. Si la position administrative se focalise sur les mentions statutaires relatives à la distribution de dividendes (*affectation directe*) pour apprécier s'il y a ou non but de lucre fiscal, il ne faudrait pas perdre de vue, à notre avis, que l'absence de but de lucre fiscal doit être appréciée *in globo*, en tenant également compte des mécanismes d'*affectation indirecte* et *différée* des ressources, et *de facto*, en manière telle que les mentions statutaires ne peuvent en principe suffire<sup>1600</sup>. Peut-être l'administration fiscale considère-t-elle que ces conditions doivent être évidemment, mais implicitement rencontrées par une société à finalité sociale vu les mécanismes mis en place en droit des personnes morales (comme le rapport spécial<sup>1601</sup> ou encore l'exigence d'une affectation du surplus de liquidation à un but qui se rapproche le plus possible du but social de la société<sup>1602</sup>) ?

---

1599. Voy. *supra*, n° 429.

1600. Voy. *supra*, n° 69.

1601. Voy. *supra*, n° 428.

1602. Voy. *supra*, n° 429.

**Sous-section 2. *La tension entre activité et finalité dans la détermination du sort fiscal de la société à finalité sociale***

**442. Le lien créé entre l'activité et la finalité pour la détermination du sort fiscal de la société à finalité sociale.** Ayant vu le jour au milieu des années 1990, les sociétés à finalité sociale n'ont connu que le régime « I.P.M./I.Soc. » actuel, système dans lequel, faut-il encore le dire, *l'activité* réalisée est, au stade des principes d'assujettissement et théoriquement, déterminante. La *finalité* de la société à finalité sociale — entendez son statut de « personne morale sans but lucratif » — donne accès aux portes de sortie de l'impôt des sociétés. Toutefois, selon une position administrative constante, à défaut de disposer d'une clause statutaire d'interdiction de distribution de dividendes et/ou si, nonobstant cette clause, la société procède à une telle distribution, ce fait ou l'éventualité qu'il se produise implique que la société se livre à des opérations de caractère lucratif et qu'elle doit partant être soumise à l'impôt des sociétés, sans possible dérogation.

# Chapitre 5

## La fondation privée

### SECTION 1. LES ASPECTS DE DROIT DES PERSONNES MORALES

**443. Préambule : un aménagement à apporter au cadre de l'étude.** Comme nous l'annoncions dans les prolégomènes<sup>1603</sup>, compte tenu des critères additionnels définis (et en l'occurrence du critère relatif à la *libre initiative privée*), seules les fondations privées se situent dans le champ de notre étude. Toutefois, exclure radicalement les fondations d'utilité publique nous semble mal venu, compte tenu du fait que celles-ci offrent une illustration de ce qui relève, aux yeux du législateur belge, de l'« utilité publique ».

#### Sous-section 1. *La fondation et le droit des personnes morales*

**444. Plan de l'exposé.** Comme l'a observé Mme Nudelholc, « il semble parfois plus aisé de définir l'acte créateur que la chose créée<sup>1604</sup> » : la fondation est souvent définie comme un processus d'affectation d'un patrimoine à un but déterminé. La fondation peut être définie comme « une structure juridique qui permet d'affecter un patrimoine à la réalisation d'un but désintéressé déterminé<sup>1605</sup> ». En Belgique, les établissements d'utilité publique ont été institutionnalisés par la loi du 27 juin 1921 (I). La loi du 2 mai 2002 a modifié le régime des fondations belges : les « établissements

---

1603. Voy. *supra*, n° 30.

1604. S. Nudelholc, « Le régime civil et fiscal de la fondation privée belge, *R.G.F.*, n° 2004/8-9, p. 16-24, spéc. p. 16.

1605. A. Vandenbulke, « Fondations, philanthropie et mécénat », *op. cit.*, p. 847.

d'utilité publique » sont devenus « fondations d'utilité publique » et un statut spécifique a été créé pour les fondations privées (II).

**I. La loi du 27 juin 1921 : outre l'A.S.B.L., consécration d'une autre structure dédiée à la participation citoyenne à l'intérêt général, la fondation**

**445. Plan.** Comme pour les A.S.B.L., nous examinerons d'abord le contexte historique dans lequel les fondations font leur « retour » (A), puis les traits marquants de la réglementation des établissements d'utilité publique qui, compte tenu de processus de constitution et de fonctionnement distincts, font l'objet d'un contrôle plus appuyé que les associations (B).

*A. Un contexte propice à la résurgence des fondations*

**446. Évolution historique.** Dans le droit de l'Ancien Régime, un édit de 1749 distinguait déjà les fondations « utiles au public », lesquelles n'avaient pas besoin d'autorisation, des autres fondations (c'est-à-dire, les collèges ou communautés religieuses), ces dernières devant recevoir la permission expresse du Roi<sup>1606</sup>. À la Révolution française, pour empêcher le retour de la mainmorte, il convenait de supprimer les corps de l'Ancien Régime (c'est-à-dire tout corps intermédiaire entre l'État et la Nation). La fondation n'y avait pas échappé.

Au lendemain de la Première Guerre mondiale, le climat est propice à la consécration juridique de l'association et de la fondation<sup>1607</sup> : alors que l'État a un grand besoin de capitaux et d'un certain support dans la poursuite de l'intérêt général, la Révolution industrielle a contribué à une situation d'abondance des ressources<sup>1608</sup> privées et à « l'émergence d'une philanthropie des grands patrons et des grands industriels<sup>1609</sup> ».

*B. Un contrôle accru de l'établissement d'utilité publique, notamment par l'énumération des buts pouvant être poursuivis*

**447. Deux structures et contrôle différencié.** Par la loi du 27 juin 1921, le législateur accorde la personnalité juridique à deux structures qui permettent d'affecter « un patrimoine à des fins d'ordre général<sup>1610</sup> » : l'association (l'association sans but lucratif) et la fondation (l'établissement d'utilité

1606. S. Nudelholz, « Le régime civil et fiscal de la fondation privée belge », *op. cit.*, note sub-paginale (4), p. 23.

1607. *Voy. supra*, n° 310.

1608. A. Vandebulke, « Fondations, philanthropie et mécénat », *op. cit.*, p. 851.

1609. *Ibid*

1610. *Doc. parl.*, Chambre, Séance du 22 juin 1920, n° 375, p. 4.



publique). Si leur but est donc commun, ces structures diffèrent par leur mode de constitution et d'administration, des différences qui conduisent le législateur à adopter certains mécanismes de contrôle renforcés pour les établissements d'utilité publique.

Sur la base d'une analyse des travaux préparatoires de la loi du 27 juin 1921, M. Vandebulke a mis en évidence ces distinctions concernant la formation et l'administration d'une fondation et d'une association :

L'association est le fruit d'une convention entre plusieurs associés qui décident de mettre des biens en commun afin de les affecter à une fin désintéressée. Cette structure, semblable aux sociétés commerciales, est composée d'un conseil d'administration, chargé d'assurer la gestion et la représentation de l'association, et d'une assemblée générale, dont le rôle consiste en la modification des statuts, la nomination et révocation des administrateurs, l'approbation des budgets et des comptes ainsi que la dissolution de l'association. Nous serions donc en présence d'une « collectivité vivante et active » qui gère son patrimoine afin de remplir un but d'intérêt général.

L'établissement d'utilité publique, *a contrario*, est le produit d'une volonté unilatérale d'affecter un patrimoine à un but désintéressé, laquelle doit se matérialiser dans un acte authentique. L'établissement d'utilité publique se caractérise par son absence d'assemblée générale. Il n'est composé que d'un conseil d'administration, dont le rôle consiste à interpréter la volonté des fondateurs disparus. L'institution survivra au fondateur dont les intentions seront interprétées<sup>1611</sup> et exécutées par des mandataires non associés<sup>1612</sup>.

Ces différences en termes de constitution et de gestion ont induit un traitement différencié entre A.S.B.L. et établissements d'utilité publique et un contrôle accru de ces derniers. En effet, revient l'idée que les établissements d'utilité publique, plus encore que les associations, doivent être protégés et, dans une certaine mesure, surveillés : une association est juridiquement propriétaire de l'œuvre qu'elle poursuit et est à même d'exercer un contrôle constant et efficace sur la gestion de l'œuvre. Dans le cas d'une fondation, la propriété des biens repose sur une abstraction ; le contrôle de la gestion de l'œuvre doit être trouvé ailleurs. Dans cette double optique de *protection* et de *surveillance*, le législateur avait mis en place des mécanismes additionnels pour les établissements d'utilité publique : l'acquisition de la personnalité

1611. Les administrateurs d'une fondation ne sont donc que les dépositaires des vœux exprimés initialement par les fondateurs. Sur cette idée, voy. T. Bontinck et J.-M. Jonet, « Nouveau régime des fondations et aspects particuliers liés à leur usage dans le cadre de la certification de titres », *La réforme du droit des A.S.B.L. et des fondations*, Bruxelles, Jeune Barreau de Bruxelles, 2003, p. 135–181, spéc. p. 137.

1612. A. Vandebulke, « Fondations, philanthropie et mécénat », *op. cit.*, p. 849.

juridique moyennant l'autorisation du gouvernement<sup>1613</sup>, l'approbation des statuts par le gouvernement<sup>1614</sup> et l'énumération des seules fins d'intérêt général admises pour un établissement d'utilité publique<sup>1615</sup>. Sur ce dernier point, notons que seuls étaient considérés d'utilité publique, les établissements qui, à l'exclusion de la poursuite d'un gain matériel, tendaient à la réalisation d'une œuvre de caractère philanthropique, religieux, scientifique, artistique ou pédagogique. Cette liste était exhaustive, mais les termes parfois dotés d'un sens large. Par exemple, selon les rédacteurs de la loi, le terme « philanthropique » « peut même dans une certaine mesure, comprendre les œuvres d'agrément » ; car la distraction du corps et de l'esprit peut devenir une œuvre de philanthropie et même de pédagogie<sup>1616</sup> ». Aussi, s'il avait été envisagé d'ajouter le caractère sportif à la liste initiale, ce projet ne sera finalement pas concrétisé<sup>1617</sup>.

## II. *La loi du 2 mai 2002, de l'« établissement » à la « fondation » d'utilité publique et la création du statut de fondation privée*

**448. Fondation publique et fondation privée.** Alors que le projet de loi initial envisageait séparément les fondations d'utilité publique et les fondations privées<sup>1618</sup>, le projet adopté établit un « tronc commun<sup>1619</sup> » applicable à toute fondation et distingue ensuite les règles spécifiques à l'une et l'autre. La fondation privée constitue désormais la « forme de principe<sup>1620</sup> » ou la « fondation 'de droit commun'<sup>1621</sup> ». Les deux types de fondations se distinguent actuellement<sup>1622</sup> à différents points de vue : l'acquisition de la

---

1613. Art. 27, al. 1<sup>er</sup>, de la loi du 27 juin 1921.

1614. Art. 30 de la loi du 27 juin 1921.

1615. Art. 27, al. 2, de la loi du 27 juin 1921.

1616. *Doc. parl.*, Chambre, rapport fait au nom de la Section centrale par M. Tibbaut, n° 198, séance du 23 mars 1921, p. 19–20. Concernant le caractère sportif, il était précisé que celui-ci n'est pas synonyme de frivolité ou de plaisir mais qu'il évoque l'idée d'hygiène, de santé de formation physique, de voyage, de connaissances géographiques.

1617. *Ibid.*

1618. *Doc. parl.*, Chambre, 1998–1999, n° 1854/1, p. 48–53.

1619. T. Bontinck et J.-M. Jonet, *op. cit.*, p. 138.

1620. T. Delvaux, « Fondations et certifications », *op. cit.*, p. 153.

1621. Voy. T. Bontinck et J.-M. Jonet, *op. cit.*, p. 137.

1622. Les dissemblances étaient précédemment plus importantes. Voy. à ce sujet : N. Thirion, « Les fondations – § 1<sup>er</sup> Introduction et principes », in N. Thirion et O. Caprasse (éd.), *ASBL, Fondations et associations internationales*, Bruges, la Chartre, 2004, p. 294–295.

personnalité juridique<sup>1623</sup>, le but poursuivi<sup>1624</sup>, le formalisme concernant la modification des statuts<sup>1625</sup> ou encore l'exigence concernant le capital de départ<sup>1626</sup>.

Par la loi du 2 mai 2002<sup>1627</sup>, le législateur a défini la fondation et prévu un mécanisme de protection juridique de cette appellation (A). Il a également substitué les fondations d'utilité publique aux établissements d'utilité publique tout en modifiant leur régime (B). Il a enfin consacré le statut de la fondation privée, initialement pour disposer d'un véhicule belge de certification des titres (C)<sup>1628</sup>.

#### A. Définition de la fondation et protection de l'appellation

**449. Définition.** Le législateur belge a consacré une définition de la fondation :

La création d'une fondation est le résultat d'un acte juridique émanant d'une ou de plusieurs personnes physiques ou morales consistant à affecter un patrimoine à la réalisation d'un but désintéressé déterminé. La fondation ne peut procurer un gain matériel ni aux fondateurs ni aux administrateurs ni à toute autre personne sauf, dans ce dernier cas, s'il s'agit de la réalisation du but désintéressé.

La fondation ne comprend ni membres ni associés<sup>1629</sup>.

1623. La fondation d'utilité publique doit obtenir un arrêté royal de reconnaissance en vue d'acquérir la personnalité juridique (art. 29, § 2, de la loi du 27 juin 1921). La fondation privée est une personne reconnue comme telle en droit à compter du jour où ses statuts et les actes relatifs à la nomination de ses administrateurs sont déposés au greffe du tribunal de l'entreprise (art. 29, § 1<sup>er</sup>, et 31, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 27 juin 1921).

1624. Voy. *infra*, n° 455 et s.

1625. Pour les deux types de fondations, la modification de certaines mentions des statuts doit être constatée par acte authentique (cf. le ou les but[s] poursuivi[s] et les activités menées; la destination du boni de liquidation; les conditions de modification des statuts; le mode de règlement des conflits d'intérêts; différentes questions relatives aux administrateurs et à leurs pouvoirs; voy. art. 30, § 1<sup>er</sup> et § 2, de la loi du 27 juin 1921.). Concernant les fondations d'utilité publique, la modification des mentions liées au(x) but(s) et/ou aux activités doit être approuvée par le Roi (art. 30, § 2, de la loi du 27 juin 1921).

1626. Pour une fondation d'utilité publique, conformément à la pratique administrative antérieure, le capital de départ doit être suffisant pour assurer la viabilité de la fondation et mener à bien le but désintéressé qu'elle s'est fixée (voy. sur ce point : *Doc. parl.*, Sénat, 2000–2001, n° 2–283/16, p. 140; T. Delvaux, « Fondations et certifications », *op. cit.*, n° 122, p. 169). Cette « restriction » n'est pas d'application pour les fondations privées.

1627. A. Mernier et V. Xhaufflair, *Les fondations en Belgique — rapport 2017*, étude menée dans le cadre de la Chaire philanthropie et investissement social, HEC-ULg, p. 8. Ce document est disponible *via* le lien suivant : <https://www.lesfondations.be/fr/file/file/15/attachment>

1628. *Doc. parl.*, Sénat, 1999–2000, n° 2–283/8, p. 11

1629. Art. 27, al. 1–3, de la loi du 27 juin 1921.

En outre, une protection juridique de l'appellation « fondation » est désormais assurée : seules les fondations créées dans le respect de la loi peuvent porter cette appellation. En cas de non-respect de cette exigence, tout intéressé peut introduire une demande en justice visant à obtenir le changement d'appellation<sup>1630</sup>.

B. *Les fondations d'utilité publique : un nouveau nom et un cadre assoupli*

**450. De l'établissement d'utilité publique à la fondation d'utilité publique.** Compte tenu du fait que le terme « fondation » est communément utilisé dans les législations d'autres États pour désigner des figures juridiques comparables et qu'il apparaît opportun de résoudre la confusion terminologique entre établissement d'utilité publique et établissement d'intérêt général<sup>1631</sup>, l'expression « établissement d'utilité publique » est remplacée par les termes « fondation d'utilité publique ».

**451. Modifications du régime.** Outre les changements relatifs aux obligations comptables, aux libéralités et à la modification des statuts, épinglons ici l'ajout des objectifs culturel et philosophique aux cinq objectifs connus<sup>1632</sup>. Il s'agit toutefois moins d'un ajout que d'une mise en conformité de la loi avec la pratique administrative puisque les termes « scientifique, pédagogique et artistique » faisaient déjà l'objet d'une interprétation large pour intégrer les domaines culturel et philosophique<sup>1633</sup>. Aussi, les termes de l'énumération doivent être entendus dans une acception large, ce qui justifie que la liste ne soit pas étendue davantage « au risque de la rendre exhaustive dans le sens le plus strict du terme<sup>1634</sup> ».

---

1630. Art. 32, § 2, de la loi du 27 juin 1921.

1631. Les deux organismes étant désignés dans le texte néerlandais comme « *instellingen van openbaar nut* ». Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 1998–1999, n° 1854/1, p. 23. Sur la confusion terminologique entre « établissement public » et « établissement d'utilité publique », voy. N. Thirion, « Les fondations – Introduction et principes – Établissement d'utilité publique et fondation privée », in N. Thirion et O. Caprasse (éd.), *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruges, la Chartre, 2004, p. 293.

1632. Voy. *infra*, n° 566 pour la liste actuelle.

1633. Voy. *Doc. parl.*, Sénat, 2000–2001, n° 283/16, p. 170. Voy. à ce sujet notamment : T. Bontinck et J.-M. Jonet, *op. cit.*, p. 138 ; T. Delvaux, « Représentation générale, représentation en justice et gestion de la fondation », in N. Thirion et O. Caprasse (éd.), *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruges, la Chartre, 2004, p. 339–370, spéc. n° 25 et la note subpaginale (86), p. 355.

1634. *Doc. parl.*, Sénat, 2000–2001, n° 2–283/13, p. 46.

### C. La création du statut de la fondation privée

**452. Certification des titres et fondation privée.** Une loi du 15 juillet 1998<sup>1635</sup> a consacré la technique de la certification des titres des sociétés commerciales en Belgique<sup>1636</sup>. Cette technique permet de dissocier les droits financiers (dividende, boni de liquidation) des autres droits attachés à un titre (pouvoir de contrôle et de gestion). Les titres de la société sont cédés à une personne morale qui émet des certificats. Cet émetteur est propriétaire des titres et exerce les pouvoirs de contrôle et de gestion liés aux titres. Le *titulaire* des certificats détient quant à lui un droit de créance — lequel est incorporé justement dans le certificat — et reçoit, le cas échéant, les revenus liés aux titres. Cette technique contribue au contrôle et à la pérennité des entreprises. Elle permet, par exemple, de faciliter la continuité du management et de préparer la transmission de l'entreprise familiale ou encore de se défendre contre une O.P.A. hostile<sup>1637</sup>.

**453. Influences étrangères.** Comme le précisent les travaux préparatoires de la loi de 1998, le dispositif mis en place est largement inspiré du régime néerlandais de l'*administratiekantoor*, un système qui recourt à la *stichting* pour émettre les certificats; or, en Belgique, il n'existait à l'époque aucun véhicule de certification. La loi du 2 mai 2002 est ainsi vouée à créer ce véhicule « essentiel pour que cette opération soit enfin possible en Belgique, sans

1635. Loi du 15 juillet 1998 relative à la certification de titres émis par des sociétés commerciales, *M.B.*, 5 septembre 1998.

1636. À ce sujet, voy. notamment T. Delvaux, « Fondations et certifications », *op. cit.*; V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, p. 441-450.

1637. Voy. notamment M. van der Haegen et A. Fontaine, « La certification comme moyen de défense contre les O.P.A. », *R.P.S.*, 1999, p. 42-78. Voy. aussi les exemples proposés par Mme Philippe : « *La certification permettant d'assurer la continuité de la direction dans des entreprises familiales* [:] dans une société familiale, les actions sont détenues par le père de famille. Celui-ci désire transmettre ses actions à ses fils tout en conservant le management de la société pendant cinq ans encore. Le père de famille constitue une seconde société dans laquelle il apporte ses actions. Cette société lui remet en contrepartie des certificats qu'il répartit entre ses fils, ces certificats prévoient que l'échange contre les titres ne pourra pas se faire dans les 5 ans. Par l'intermédiaire de cette seconde société, le père conserve le management de la société familiale pendant 5 ans, période pendant laquelle les fils en perçoivent déjà les revenus. À la fin de la période, les fils échangent leurs certificats contre les titres et deviennent propriétaires à part entière de la société familiale. [...] *La certification permettant de se protéger contre une OPA hostile* [:] une société possédant le contrôle d'une filiale pourrait apporter ses actions dans une troisième société qu'elle contrôle et recevoir en échange des certificats. La filiale désireuse d'augmenter son capital par appel public à l'épargne prévoit dans les conditions d'émission que les actions seront apportées à cette troisième société qui émettra des certificats. La première société continuera donc à contrôler sa filiale par l'intermédiaire de la troisième société. » (F. Philippe, « La certification des titres », *Pacioli*, 2001, n° 97.)

que les entreprises ne doivent passer par un pays voisin pour opérer cette certification<sup>1638</sup> ».

## Sous-section 2. *La fondation privée vue à travers le prisme des règles de référence*

### I. *La fondation privée peut-elle réaliser une activité économique continue?*

**454. Quelles activités pour les fondations privées?** En 1921, la loi ne prévoyait aucune limitation des activités qui pouvaient être menées par les établissements d'utilité publique. Lors de la réforme de 2002, il avait été question d'interdire aux fondations de pouvoir se livrer à des opérations industrielles ou commerciales<sup>1639</sup>. *In fine*, une telle interdiction disparaîtra à la suite d'un amendement du gouvernement<sup>1640</sup> :

En effet, l'essentiel n'est pas de connaître les activités auxquelles s'adonne la personne morale, mais bien de savoir si le but auquel sont affectés les profits réalisés est bien désintéressé.

La nature même de la fondation qui consiste en la gestion d'un capital en vue de la réalisation d'un but désintéressé doit pouvoir lui permettre de réaliser des activités de nature économique pourvu que les bénéfices ainsi dégagés soient affectés à la réalisation du but désintéressé de la fondation<sup>1641</sup>.

Une fondation privée peut donc se livrer à une activité économique afin de financer le but désintéressé poursuivi<sup>1642</sup>. Les statuts doivent faire mention des activités envisagées pour atteindre le but poursuivi<sup>1643</sup>.

1638. *Doc. parl.*, Chambre, 2001–2002, n° 1301/8, p. 47. Voy. aussi *Doc. parl.*, Sénat, 2000–2001, n° 2–283/16, p. 146 : il s'agit de « créer un instrument juridique national permettant de certifier des titres, afin d'éviter que nos concitoyens ne doivent faire des voyages ennuyeux à l'étranger pour y obtenir ce que notre droit ne peut pas leur offrir ».

1639. *Doc. parl.*, Chambre, 1998–1999, n° 1854/1, p. 23.

1640. À ce sujet, voy. M. Coipel, « Une fondation peut-elle exercer des activités commerciales et, plus largement, lucratives? », *op. cit.*, n° 1, p. 121.

1641. *Doc. parl.*, Sénat, 2000–2001, n° 2–283/13, p. 45.

1642. Voy. M. Coipel, « Une fondation peut-elle exercer des activités commerciales et, plus largement, lucratives? », *op. cit.*, n° 15, p. 135; P. Verdonck et H. Briet, *ASBL, Quoi de neuf? La nouvelle loi sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations*, Bruxelles, Kluwer, 2002, p. 97; P. Nicaise et I. Banmeyer, « Les fondations », in CRIDES (coord.), *Le nouveau droit des ASBL et des fondations. La loi du 2 mai 2002*, Bruxelles, Bruylant, 2002, p. 225–268, spéc. p. 237. L'on peut y voir, selon Thierry Delvaux, des indices de la consécration de la notion de « fondation-entreprise » (T. Delvaux, « Représentation générale, représentation en justice et gestion de la fondation », *op. cit.*, n° 31, p. 357–358).

1643. Art. 28, 3°, de la loi du 27 juin 1921.

## II. Quelles sont les règles qui caractérisent le but poursuivi ?

**455. Quelle finalité pour les fondations privées ?** La fondation privée doit poursuivre la réalisation d'un but désintéressé déterminé<sup>1644</sup> — alors qu'une liste limitative de buts *ad hoc* est prévue pour la fondation d'utilité publique — et les statuts doivent mentionner ce but de façon précise<sup>1645</sup>. La loi prévoit encore que la fondation ne peut procurer un gain matériel ni aux fondateurs ni aux administrateurs ni à toute autre personne sauf, dans ce dernier cas, s'il s'agit de la réalisation du but désintéressé<sup>1646</sup>. Le texte de loi fait donc apparaître deux limites en lien avec la finalité de la fondation : le but désintéressé, d'une part et l'interdiction de distribution d'un gain matériel, de l'autre.

Ces deux limites sont-elles des synonymes (et donc alternatives) ou bien distinctes (et dès lors cumulatives)<sup>1647</sup> ? Selon Mme Simonart notamment, la première interprétation devrait être écartée sur la base de deux arguments, des arguments issus, à notre avis, du « postulat de rationalité du législateur<sup>1648</sup> ». Premièrement, « si cette interprétation était exacte, on se demande bien pour quelle raison les dispositions relatives au but de l'A.S.B.L. [(la loi prévoit qu'une telle association "ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel")] et de la fondation ne sont pas libellées de la même manière<sup>1649</sup> ». Deuxièmement, « si le but désintéressé était l'interdiction de leur procurer un gain matériel, ce texte n'aurait aucun sens : 'la fondation ne peut procurer un gain matériel à un tiers sauf s'il s'agit de la réalisation de l'interdiction de procurer un gain matériel [...]'. La notion de but désintéressé signifie donc nécessairement autre chose<sup>1650</sup>. » Le texte légal

1644. Le projet de loi prévoyait initialement que la fondation ne pouvait « poursuivre un but de lucre » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998–1999, n° 1854/1, p. 98). Par le biais d'un amendement du gouvernement, l'on préférera les termes « but désintéressé déterminé » (*Doc. parl.*, Sénat, 2000–2001, n° 2–283/13, p. 37 et 45, amendement n° 243)

1645. Art. 28, 3°, de la loi du 27 juin 1921.

1646. Art. 27, al. 1<sup>er</sup>, de la loi du 27 juin 1921.

1647. Comme le souligne Mme Simonart, si les notions sont synonymes, une fondation peut, à l'instar d'une A.S.B.L., avoir pour but de procurer des avantages patrimoniaux indirects à ses fondateurs ou administrateurs. Si, au contraire, les notions sont distinctes, le but pouvant être poursuivi par la fondation est alors plus limité que celui de l'A.S.B.L. puisque la fondation ne peut avoir pour but de faire bénéficier ses fondateurs ou ses administrateurs d'avantages patrimoniaux indirects (V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 58, p. 60).

1648. Voy. *supra*, n° 357.

1649. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 58, p. 59–60.

1650. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 58, p. 60. Dans le même sens, voy. T. Delvaux, « Représentation générale, représentation en justice et gestion de la fondation », *op. cit.*, n° 18, p. 349.



énonce donc vraisemblablement deux limites cumulatives : le but désintéressé (A) et l'interdiction de distribution d'un gain matériel (B).

A. *Première limite : l'exigence d'un but désintéressé déterminé*

**456. Remarque : une liste limitative de buts pour les fondations d'utilité publique versus un but désintéressé pour les fondations privées.** La fondation d'utilité publique doit tendre à la réalisation de l'un des buts qui peuvent lui être assignés, c'est-à-dire la réalisation d'une œuvre à caractère philanthropique, philosophique, religieux, scientifique, artistique, pédagogique ou culturel<sup>1651</sup>. La fondation privée peut « poursuivre des buts, bien que toujours d'intérêt désintéressé, à caractère plus privé<sup>1652</sup> ». Les travaux préparatoires font état de ce que « parmi les objectifs pouvant être rencontrés figureront notamment la sauvegarde d'une collection d'œuvres d'art, le soutien au développement d'une région, le maintien du caractère familial d'une entreprise, le maintien de l'intégrité d'éléments de patrimoine<sup>1653</sup> ».

**457. La possibilité d'une pluralité de buts désintéressés déterminés.** Si la loi fait mention d'un but, rien ne fait obstacle à ce qu'une fondation poursuive plusieurs buts<sup>1654</sup>. Le but désintéressé poursuivi par la fondation doit être déterminé. Pour respecter cette exigence, il faut dès lors préciser le ou, le cas échéant, les but(s) poursuivis<sup>1655</sup>.

**458. « Certification de titres », « but désintéressé » ?** Pour rappel, la fondation privée a été créée en 2002 pour rendre opérationnelle la certification des titres en Belgique, une connivence entre une réforme destinée à servir le monde associatif et une technique très appréciée de la bourse d'Amsterdam qui peut sembler, selon les mots de MM. Bontinck et Jonet, inattendue<sup>1656</sup>.

Au cours des travaux préparatoires, et pour répondre à certaines critiques<sup>1657</sup>, le gouvernement avait notamment souligné la distinction qu'il convenait d'opérer entre l'activité menée (la certification) et le but poursuivi (par exemple, le maintien du caractère familial d'une société ou encore

1651. Art. 27, al. 4, de la loi du 27 juin 1921.

1652. A. Vandebulke, « Fondations, philanthropie et mécénat », *op. cit.*, p. 847.

1653. *Doc. parl.*, Chambre, 1998–1999, n° 1854/1, p. 24. Il y est relevé qu'« à ces égards, la forme juridique de l'établissement d'utilité publique, soumise à l'agrément par arrêté royal, se révèle inappropriée ».

1654. T. Delvaux, « Représentation générale, représentation en justice et gestion de la fondation », *op. cit.*, n° 22, p. 352.

1655. *Ibid.*

1656. T. Bontinck et J.-M. Jonet, *op. cit.*, p. 142.

1657. Voy. à ce propos l'avis du Conseil d'État : *Doc. parl.*, Chambre, 1998–1999, n° 1854/1, p. 69.



le soutien au développement d'une région) par la fondation privée<sup>1658</sup> ou encore que « l'utilisation de la fondation privée comme outil pour la certification de titres n'est pas contraire au principe du but désintéressé [...] ; la fondation est simplement un outil de gestion qui n'a pas pour objet de générer des bénéficiaires<sup>1659</sup> ».

Quoi qu'il en soit, certains auteurs dénie le fait qu'une fondation privée qui a pour activité de certifier des titres poursuive un but désintéressé<sup>1660</sup>. De ce point de vue, M. Delvaux soutient une position plus nuancée. Selon lui, il ne peut être « question de but désintéressé que si d'autres personnes que la fondation elle-même, à l'exclusion de ses fondateurs et administrateurs, bénéficient de son action<sup>1661</sup> ». Ce faisant, l'affirmation selon laquelle le but désintéressé de la fondation n'est pas remis en cause lorsque la certification de titres sert à *préserver le caractère familial d'une entreprise* est vraie : la certification est utilisée comme instrument de planification successorale et, en pareille hypothèse, d'autres personnes que la fondation elle-même et son ou ses fondateurs en bénéficient. Toutefois, la justification est incomplète. Elle ne permet pas de couvrir la certification en tant qu'*instrument de préservation du pouvoir de l'actionnariat de contrôle* : en pareille hypothèse, il est difficile de soutenir que le désintéressement caractérise les fondateurs et les administrateurs. Le texte de loi, l'exigence du but désintéressé, fait donc obstacle à cette application de la certification de titres. Toutefois, compte tenu de la *ratio legis* de la loi du 2 mai 2002, l'esprit de la loi imposerait de considérer comme valides toutes les applications de la certification de titres, dont la certification en tant qu'*instrument de préservation du pouvoir de l'actionnariat de contrôle*<sup>1662</sup>.

## B. Seconde limite : l'interdiction de distribution d'un gain matériel

**459. Pas de gain matériel aux fondateurs, aux administrateurs ou encore à toute autre personne sauf exception.** Les fondations peuvent-elles procurer des avantages patrimoniaux indirects aux fondateurs et administrateurs ? L'interdiction de principe de procurer un « gain matériel » fait

1658. *Doc. parl.*, Chambre, 1998–1999, n° 1854/1, p. 24.

1659. *Doc. parl.*, Sénat, 1999–2002, n° 2–283/16, p. 170. Voy. P. Nicaise et I. Banmeyer, *op. cit.*, p. 244–245 ; T. Bontinck et J.-M. Jonet, *op. cit.*, p. 144–148 et 157–158.

1660. J. Vananroye, « Le bel excès : een voorstel voor hervorming van het recht voor VZW's en stichtingen met minder regels en een strengere handhaving », *op. cit.*, n° 3, p. 277. Dans le même sens, A. Vandenbulke, « Fondations, philanthropie et mécénat », *op. cit.*, note subpaginale (41), p. 852.

1661. T. Delvaux, « Représentation générale, représentation en justice et gestion de la fondation », *op. cit.*, n° 20, p. 351.

1662. *Ibid.*, p. 353–355.

écho à une conception étroite du bénéfice. Sur la base de la lettre de la loi, les fondations peuvent procurer des avantages patrimoniaux indirects aux fondateurs et administrateurs. Cette interprétation est par ailleurs confortée par l'esprit de la loi : lors des travaux préparatoires de la loi du 2 mai 2002, un amendement qui visait à interdire les avantages patrimoniaux au sens large — tant directs qu'indirects — avait été finalement retiré<sup>1663</sup>. En synthèse, « une fondation ne peut pas avoir pour but de procurer à ses fondateurs et administrateurs des avantages patrimoniaux indirects (elle doit avoir un but désintéressé), mais si elle a un but désintéressé, elle peut leur procurer de tels avantages<sup>1664</sup> ».

**460. Licéité de l'octroi d'un gain matériel à toute autre personne dans le cadre de la réalisation du but désintéressé.** L'octroi d'un gain matériel à un tiers est valide si celle-ci réalise en elle-même le but de la fondation. En d'autres mots, « l'octroi de gains matériels à un tiers peut constituer une œuvre désintéressée compte tenu de l'état de besoin, des qualités ou des projets de ce tiers<sup>1665</sup> ». Les rédacteurs du texte de loi avaient évoqué l'hypothèse d'une fondation qui serait constituée en vue de subvenir aux besoins d'un enfant handicapé. Cet enfant serait le tiers à la fondation<sup>1666</sup>.

**461. Exigence d'un exercice à titre gratuit du mandat d'administrateur<sup>1667</sup> ?** Plusieurs auteurs, s'appuyant sur la source d'inspiration du système belge, le régime néerlandais des *stichtingen*, considèrent que les administrateurs peuvent percevoir une rémunération de leur mandat pour autant, vu l'exigence d'un but désintéressé, que celle-ci ne soit pas excessive<sup>1668</sup>. Pour d'autres auteurs, le texte de la loi implique que le mandat d'administrateur ne soit pas rémunéré ce qui n'empêcherait pas l'administrateur d'être rémunéré sur la base d'un contrat de travail (exemple : un administrateur qui tient la comptabilité de la fondation<sup>1669</sup>), la rémunération devant être

1663. *Doc. parl.*, Chambre, 2001–2002, n° 1301/8, p. 40 (présentation de l'amendement n° 52.B.) et p. 59 (amendement retiré).

1664. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 58, p. 61.

1665. Voy. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 58, p. 61.

1666. Cette exception s'inspire de l'article 285, al. 3, du Code civil néerlandais traitant des fondations.

1667. Voy. sur ce point, A. Vandenbulke, *op. cit.*, note subpaginale (84), p. 856.

1668. O. Caprasse, « Les fondations. Organes », in N. Thirion et O. Caprasse (éd.), *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruges, la Chartre, 2004, n° 15, p. 333; T. Delvaux, « Fondations et certifications », *op. cit.*, p. 196.

1669. I. Banmeyer, « Personnes vulnérables et fondations privées », in F.-X. Dubois (dir.), *Les fondations*, Liège, Edipro, 2014, p. 82–119, spéc. p. 93.

proportionnelle au travail presté ou permettre d'obtenir le remboursement des frais exposés pour des missions au service de la fondation<sup>1670</sup>.

### III. *Quelles sont les règles qui entourent la question de l'affectation du surplus?*

**462. Principe.** Les causes de nullité d'une fondation ne sont pas énumérées limitativement. Les fondations peuvent donc être annulées pour les causes de droit commun, par exemple pour le défaut d'indications requises obligatoirement dans les statuts ou pour contrariété à la loi du but de la fondation<sup>1671</sup>. Aussi, le tribunal de l'entreprise compétent peut prononcer la dissolution notamment de la fondation qui affecte son patrimoine ou les revenus de celui-ci à des buts autres que celui en vue duquel elle a été constituée ou encore qui contrevient gravement à ses statuts, ou contrevient à la loi ou à l'ordre public. Si le tribunal rejette la demande de dissolution, il peut annuler l'acte incriminé<sup>1672</sup>. Le tribunal compétent peut également prononcer la révocation des administrateurs qui notamment disposent des biens de la fondation contrairement à leur destination ou pour des fins contraires aux statuts, à la loi ou à l'ordre public<sup>1673</sup>.

#### A. *Affectation directe*

**463. Rappel.** Comme cela a déjà été précisé, une fondation ne peut procurer un gain matériel à ses fondateurs ou administrateurs, ni à toute autre personne sauf, dans ce dernier cas, si elle réalise partant le but désintéressé qu'elle poursuit. Une fondation peut procurer un bénéfice patrimonial indirect à ses fondateurs ou administrateurs, si ceci ne constitue pas son but désintéressé<sup>1674</sup>.

#### B. *Affectation indirecte*

**464. Interdiction d'avantages patrimoniaux indirects contrariant la priorité de l'objectif social.** La fondation ne peut pas, sans remettre en cause son but désintéressé, adopter des pratiques qui tendent à dissiper, de manière détournée, le patrimoine de la fondation, *via*, par exemple, un

1670. P. Nicaise et I. Banmeyer, *op. cit.*, note subpaginale (84), p. 243.

1671. Voy. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 162, p. 143.

1672. Art. 39 de la loi du 27 juin 1921.

1673. Art. 43, al. 1<sup>er</sup>, de la loi du 27 juin 1921.

1674. Voy. *supra*, n° 459.

salaires excessifs attribués ou un important surcoût assumé en comparaison des contreparties reçues<sup>1675</sup>.

### C. *Affectation différée*

**465. Dispositif légal nuancé quant à l'affectation différée.** Les statuts de la fondation doivent faire mention de la destination du patrimoine de la fondation en cas de dissolution, qui doit être affecté à une fin désintéressée. Toutefois, les statuts peuvent prévoir que, lorsque le but désintéressé de la fondation est réalisé, le fondateur ou ses ayants droit pourront reprendre une somme égale à la valeur des biens ou les biens mêmes que le fondateur a affectés à la réalisation de ce but<sup>1676</sup>.

## SECTION 2. LES ASPECTS FISCAUX

### Sous-section 1. *La fondation privée est, pour l'application des impôts sur les revenus, une « personne morale sans but de lucre fiscal »*

**466. Le statut de personne morale sans but de lucre fiscal de la fondation privée.** Pour autant qu'elle respecte les termes de la loi, et compte tenu des différents mécanismes d'*asset lock* que nous venons de décrire, une fondation privée ne cherche pas à procurer directement ou indirectement à ses fondateurs ou administrateurs — vu que la fondation ne comprend ni membres ni associés — un gain matériel, immédiat ou différé. Une fondation privée est alors une « personne morale sans but de lucre fiscal » avec les conséquences que cela implique.

**467. Conséquence dudit statut sur la détermination de l'impôt applicable et le cas spécifique de la certification de titres.** Si la fondation se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, l'impôt des sociétés est applicable sauf si la fondation peut invoquer avec succès l'article 181 (domaines privilégiés) ou 182 (opérations autorisées) du C.I.R. 1992. À cet égard, notons que l'article 181, 8<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, domaine privilégié relatif à la certification de titres, a été ajouté par le biais de la réforme de 2002. Par conséquent, si certaines conditions sont rencontrées, une fondation privée utilisée « comme 'bureau d'administration' dans le cadre de la certification

---

1675. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 224.

1676. Art. 28, 6<sup>o</sup>, de la loi du 27 juin 1921.

des titres<sup>1677</sup> » est exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés et soumise à l'impôt des personnes morales<sup>1678</sup>.

## **Sous-section 2. *La fiscalisation des revenus des fondations abordées via la déclinaison des normes de référence du droit des personnes morales***

### **I. *Comment l'activité économique de la fondation privée est-elle appréhendée par le système fiscal ?***

**468. Principe.** L'impôt des sociétés s'applique dès lors que la fondation privée domiciliée en Belgique se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

### **II. *La finalité de la fondation privée exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de celle-ci ?***

**469. Principe.** La finalité de la fondation privée n'a pas d'importance au stade des principes d'assujettissement, pour l'appréciation de l'exploitation ou des opérations de caractère lucratif. Par contre, l'absence de but de lucre fiscal de la fondation conditionne l'accès aux portes de sortie de l'impôt des sociétés<sup>1679</sup>.

### **III. *L'existence de mécanismes d'asset lock exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de la fondation privée ?***

**470. Principe.** Les mécanismes d'*asset lock* considérés ensemble permettent d'attester de l'absence de but de lucre fiscal de la fondation privée.

## **SECTION 3. DISCUSSION ET CONCLUSIONS DU CHAPITRE 5**

### **Sous-section 1. *Évaluation des rapports entre branches du droit : rien ou bien peu de choses***

**471. Insertion du régime fiscal des fondations dans le système « I.P.M./I.Soc. ».** Il n'est pas vraiment étonnant que la réglementation non fiscale des fondations privées n'ait pas eu, ou alors très peu, d'influence sur l'édification du régime de fiscalisation des revenus des personnes morales puisque les fondations privées se sont insérées en 2002 dans le système « I.P.M./I.Soc. »

---

1677. T. Afschrift et M. Daube, *op. cit.*, n° 55, p. 248.

1678. Voy. *supra*, n° 84 et s.

1679. Voy. *supra*, n° 66.

en l'état. Il est uniquement permis d'épingler le fait que la loi du 2 mai 2002 a introduit une disposition spécifique, l'article 181, 8°, du C.I.R. 1992 dans le contexte de la consécration de la fondation privée en tant que véhicule de certification des titres en droit belge<sup>1680</sup>.

**Sous-section 2. *La tension entre activité et finalité dans la détermination du sort fiscal de la fondation privée***

**472. La prédominance de l'activité dans un premier temps, la prise en compte de la finalité dans un second temps.** Vu que le système « I.P.M./I.Soc. » est de rigueur, au stade des principes d'assujettissement (pour apprécier si la fondation privée se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif), il faut observer les *activités* menées. Le statut de « personne morale sans but lucratif » (*finalité*) de la fondation privée lui permet, le cas échéant, l'accès aux portes de sortie de l'impôt des sociétés et, notamment, au domaine privilégié prévu pour la certification des titres.

---

1680. *Ibid.*

## Conclusions du titre II

**473. Utilité de la généalogie des rapports entre droit des personnes morales et droit fiscal pour une clarification du système « I.P.M./I.Soc. ».** Par le biais de la présentation du régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales, nous avons souligné l'existence de certaines zones d'ombre parsemant les textes fiscaux et qui rendaient ardue la tâche de l'interprète. Nous avons formulé l'hypothèse que l'étude des interactions entre droit des personnes morales et droit fiscal pourrait permettre l'un ou l'autre éclaircissement. Au fil des chapitres, nous avons pointé l'origine de l'une ou l'autre difficulté et proposé une clarification possible compte tenu du contexte historique. Aussi, nous ne reprendrons ici que deux illustrations de ces difficultés, parmi les plus significatives, et de l'utilité de l'éclairage historique.

**474. Première illustration : la distinction qu'il conviendrait de faire entre « exploitation » et « opérations de caractère lucratif ».** Sous l'empire du régime cédulaire, l'on ne connaissait que les notions d'*exploitation* et d'*occupation lucrative*. Alors que la doctrine était partagée, la Cour de cassation avait précisé que l'esprit de lucre était de l'essence des actes de commerce<sup>1681</sup>, puis de toute *exploitation* commerciale<sup>1682</sup>. L'on en avait déduit que l'exploitation impliquait l'esprit de lucre, entendu comme la volonté d'un enrichissement. Concernant l'*occupation lucrative*, le nœud du problème consistait à déterminer s'il était fait uniquement référence au *résultat* profitable d'une activité continue ou habituelle ou si, en outre, une certaine *intention* devait caractériser son auteur. À la lumière de la jurisprudence de la Cour de cassation, et à l'instar de l'exploitation, l'esprit de lucre était de l'essence de l'occupation lucrative.

---

1681. Cass., 25 février 1935, *Pas.*, 1935, I, p. 171.

1682. Cass., 30 décembre 1946, *Pas.*, 1946, I, p. 489.

Par le biais de la réforme de 1962, il a fallu composer avec un trio de notions (*exploitation*, *occupation lucrative* et *opérations de caractère lucratif*). De notre analyse, et comme en attestent les prescriptions administratives de l'époque, la notion d'*opérations de caractère lucratif* couvrait et intégrait celle d'occupation lucrative. Dans le prolongement du régime cédulaire, *exploitation* et vraie A.S.B.L. restaient incompatibles<sup>1683</sup>.

En 1976, si seules les notions d'*exploitation* et d'*opérations de caractère lucratif* ont été conservées<sup>1684</sup>, le commentaire administratif de 1962 n'a jamais été mis à jour, et précise toujours que « l'expression 'se livrer à des opérations de caractère lucratif' couvre à la fois les occupations lucratives et les occupations de caractère lucratif mais sans but lucratif<sup>1685</sup> ». Aussi, en adoptant l'actuel article 181 du C.I.R. 1992, le législateur a permis aux personnes morales *sans but de lucre fiscal* de se livrer à une *exploitation* exclusivement ou principalement dans un domaine privilégié tout en étant assujetties à l'impôt des personnes morales. Depuis cette dernière réforme, vraie A.S.B.L. et *exploitation* sont manifestement conciliables. Si le but de lucre pouvait jadis justifier le recours aux notions d'*exploitation* et d'*opérations de caractère lucratif*, l'utilité d'une telle distinction fait actuellement défaut : la poursuite d'un but de lucre n'est un impératif ni pour l'*exploitation* ni pour les *opérations de caractère lucratif*.

**475. Seconde illustration : la prise en compte de l'affectation des recettes d'activités pour en apprécier le caractère accessoire.** Une vraie A.S.B.L., même si elle développait une activité économique, ne pouvait pas tomber dans le champ d'application de la taxe professionnelle sous le régime cédulaire. La jurisprudence de la Cour de cassation consacrait la définition téléologique de l'A.S.B.L. et, dans son prolongement, la validité des activités économiques des associations pour autant que les revenus qui en étaient issus soient intégralement affectés à la réalisation du but supérieur (« accessoriété-*finalité*<sup>1686</sup> »). À partir du moment où l'activité était déclarée accessoire, l'absence de but de lucre était avérée et, du même coup, l'inapplicabilité de la taxe professionnelle consacrée. Le régime de 1962 avait été conçu dans la ligne du système précédent; telle est la raison qui explique pourquoi les « A.S.B.L. mixtes » bénéficiaient d'un système d'imposition qui exemptait leurs recettes d'activités.

1683. *Doc. parl.*, Chambre, 1975–1976, n° 879/1, p. 15 : « [Les A.S.B.L.] qui sont soumises à l'impôt des sociétés suivant le droit commun parce que, en violation de leurs statuts, elles poursuivent un but de lucre en se livrant à une exploitation ou à une occupation lucrative. »

1684. Le commentaire administratif fait toutefois encore mention de la notion d'occupation lucrative.

1685. *Com.I.R.*, n° 179/11.

1686. *Voy. supra*, n° 321.



Avant la réforme de 1976, le critère d'affectation était le seul critère opérationnel retenu pour vérifier tant le caractère accessoire de l'activité économique d'une A.S.B.L. que l'absence de but de lucre de l'association et, partant, le fait que les recettes d'activités ne devaient pas être grevées d'impôt. Si aujourd'hui le critère d'affectation est encore pris en compte pour apprécier le caractère accessoire d'opérations de caractère lucratif, voire pour décider sur cette seule base de l'assujettissement à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales, cela peut être vu comme une réminiscence d'un passé, au fond pas si lointain<sup>1687</sup>.

**476. Retour sur l'absence de cadre fiscal approprié et cohérent — rappel et compléments concernant le premier motif (incompatibilité du système « I.P.M./I.Soc. » avec sa mise en œuvre).** L'exposé du régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales a déjà révélé un motif expliquant l'absence d'un cadre approprié et cohérent pour les entreprises sociales : le système « I.P.M./I.Soc. », la « diversité des paramètres » qui caractérise ces deux régimes d'imposition et l'impossible départage absolu qui en découle<sup>1688</sup>. De ce point de vue, un retour aux origines permet de comprendre pourquoi revient parfois l'idée que l'impôt des personnes morales est plus favorable que l'impôt des sociétés<sup>1689</sup> : l'impôt des personnes morales a été initialement pensé et voulu comme plus favorable. Comme nous l'avons déjà relevé, en 1962, la définition de l'assiette imposable de l'impôt des personnes morales avait été définie dans la continuité du régime cédulaire : « Comme ces personnes n'étaient pas précédemment redevables de la taxe professionnelle, et qu'elles ne payaient éventuellement que la contribution foncière, la taxe mobilière et la contribution nationale de crise sur les revenus immobiliers et mobiliers, l'assiette du nouvel impôt sera constituée, en ce qui les concerne, uniquement par les revenus des propriétés foncières et le produit des capitaux et des biens immobiliers<sup>1690</sup>. » Avec le temps toutefois, la base imposable associée à l'impôt des personnes morales s'est épaissie et le législateur a introduit des catégories d'assujettis auxquels il a associé une base imposable plus ou moins large. Dans le même temps, le taux de l'impôt des sociétés s'est affaïssé, une tendance s'est confirmée ces dernières années. Quoiqu'il en soit, il est un trait caractéristique du régime de l'impôt des personnes morales — l'absence d'imputabilité des précomptes mobiliers — qui

---

1687. Voy. *supra*, n° 115.

1688. Voy. *supra*, n° 165.

1689. Voy. notamment les travaux préparatoires de la loi du 3 novembre 1976 qui l'évoquent en tant que « régime d'imposition préférentiel » (*Doc. parl.*, Sénat, 1975–1976, n° 925/2, p. 4).

1690. *Doc. parl.*, Chambre, 1961–1962, n° 264/1, p. 51.

s'avère problématique si l'on veut garantir en toute hypothèse une charge fiscale moindre aux entreprises sociales.

**477. Retour sur l'absence de cadre fiscal approprié et cohérent (suite) — découverte du second motif : l'absence de volonté politique pour sa mise en œuvre.** Le retour aux sources du système « I.P.M./I.Soc. » permet de révéler le second motif : la volonté politique sous-tendant le régime actuel de fiscalisation des revenus des personnes morales. Le système de 1976 a été mis en place pour lutter contre la concurrence déloyale qui pouvait exister entre entreprises du fait que les A.S.B.L. eussent pu réaliser les mêmes activités que les sociétés commerciales, sans en supporter la même charge fiscale<sup>1691</sup>. Pour ce faire, le législateur a procédé à une *sanctuarisation du critère de l'activité* en matière de fiscalité directe : pour de mêmes activités réalisées, doit en principe correspondre le même régime d'imposition, la *finalité* de la personne morale important peu. Ce n'est que par exception qu'il convient de tenir compte de la *finalité* de la personne morale, soit 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<sup>1692</sup> »), soit, en pratique, pour conduire plus rapidement à la conclusion que l'impôt des sociétés est applicable (c'est notamment le cas lorsque les statuts d'une personne morale permettent l'attribution d'un dividende<sup>1693</sup> ou dès lors qu'une A.S.B.L. octroie des rémunérations anormalement élevées à ses membres<sup>1694</sup>).

**478. Retour sur l'absence de cadre fiscal approprié et cohérent (suite) — conclusions de lege lata.** En synthèse, si l'on ne trouve pas de cadre fiscal approprié et cohérent en droit belge, c'est tant parce que le système « I.P.M./I.Soc. » actuellement mis en place *ne permet* pas de rencontrer cet objectif et que, du reste, le législateur *ne veut* manifestement pas instaurer un tel cadre.

**479. Retour sur la notion d'entreprise sociale — les limites de l'approche par le statut.** Nous l'avons vu, l'on peut distinguer deux approches pour définir les contours de l'entrepreneuriat social, *l'approche par le statut* (par l'identification des organisations qui le composent) et *l'approche par la finalité* (par la définition de critères à rencontrer pour pouvoir revendiquer son appartenance<sup>1695</sup>).

---

1691. Voy. *supra*, n° 385 et *infra*, n° 491.

1692. Voy. *supra*, n° 66.

1693. Voy. *supra*, n°s 132, 133 et 433.

1694. Voy. *supra*, n°s 115 et 402.

1695. Voy. *supra*, n° 28.

Sur la base de l'approche par le statut, nous avons sélectionné quatre formes d'entreprises sociales. Compte tenu de l'examen des normes de référence, l'approche par le statut montre manifestement ses limites. Nous pouvons notamment évoquer deux exemples.

Premièrement, alors qu'une entreprise sociale doit poursuivre un objectif qui bénéficie à la société, aucun des quatre types d'entreprises sociales retenus ne permet de garantir qu'un tel objectif soit poursuivi. En effet, la société coopérative agréée a pour but principal de procurer aux associés un avantage économique ou social, dans la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés<sup>1696</sup> (« mutualisme »). L'A.S.B.L. ne peut poursuivre ni son propre enrichissement, ni l'enrichissement de ses membres ou fondateurs,<sup>1697</sup> mais, pour le reste, sa finalité n'est pas précisée et celle-ci peut s'apparenter à satisfaire l'intérêt de ses membres. La finalité sociale d'une société à finalité sociale se limite à être « autre chose que » l'enrichissement des associés<sup>1698</sup>. Quant à la fondation privée, celle-ci doit poursuivre un « but désintéressé », mais n'en est pas moins étroitement liée à la certification de titres dont elle est le véhicule<sup>1699</sup>.

Deuxièmement, relevons encore qu'alors qu'en cas de dissolution de l'entreprise, la mise en place d'un mécanisme d'*asset lock* est nécessaire pour garantir la poursuite des objectifs nonobstant la disparition de l'entreprise sociale<sup>1700</sup>, un tel mécanisme n'existe pas pour la société coopérative agréée<sup>1701</sup> si celle-ci n'adopte pas la variante à finalité sociale.

En synthèse, si les cadres identifiés *permettent* la mise en place d'une dynamique d'entrepreneuriat social, le recours à ces cadres *ne garantit pas* une appartenance à ce phénomène.

#### **480. Premier retour sur le premier fil rouge de l'étude : l'existence de tensions persistantes entre droit fiscal et droit des personnes morales.**

La généalogie des rapports entre droit fiscal et droit des personnes morales a révélé, dans ce cadre, l'état d'interdépendance entre branches du droit. En effet, concernant les sociétés coopératives agréées, le phénomène de globalisation des revenus connu bien avant 1962 et l'association d'une société à l'impôt des sociétés découlent de la notion de société telle que la

---

1696. Voy. art. 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup> de l'A.R. du 8 janvier 1962 : « Le but principal de la société est de procurer aux associés un avantage économique ou social, dans la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés. »

1697. Voy. *supra*, n<sup>os</sup> 315, 342 et 343.

1698. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 423.

1699. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 456 et s.

1700. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 226.

1701. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 269.

jurisprudence l'a élaborée en droit des personnes morales<sup>1702</sup>. Concernant les A.S.B.L., les anciens régimes de fiscalisation des revenus des A.S.B.L. fournissent un éclairage sur des controverses contemporaines du droit des personnes morales (la notion de but de lucre commercial<sup>1703</sup>, celle d'accessoriété<sup>1704</sup> et, partant, la définition de la spécialité légale).

**481. Premier retour sur le second fil rouge de l'étude : les frictions entre activité et finalité des personnes morales en droit belge. Le système « I.P.M./I.Soc. » en principe : la finalité au second plan.** Le législateur a décidé d'appréhender l'ensemble des acteurs économiques par le biais d'un système binaire « I.P.M./I.Soc. » sans s'attacher, en principe, à ce qui justifie l'action économique, c'est-à-dire à la finalité poursuivie. À partir de la réforme de 1976, sauf exception, le but de lucre n'est plus un facteur pertinent au stade des principes d'assujettissement, mais une question de second plan (qui se pose une fois que l'impôt des sociétés est, compte tenu des activités menées, déclaré applicable<sup>1705</sup>).

**482. Premier retour sur le second fil rouge (suite). Le système « I.P.M./I.Soc. » en pratique pour les personnes morales à but de lucre fiscal : la finalité déteint sur l'activité.** Nous avons épinglé des écarts entre le système « I.P.M./I.Soc. » tel qu'il est annoncé et tel qu'il est appliqué en pratique. Concrètement, l'administration fiscale déduit, en totale opposition avec la logique du système, que le but de lucre de la société exprimé par le biais d'une distribution de dividendes implique la réalisation d'opérations de caractère lucratif et donc l'assujettissement à l'impôt des sociétés. Cela découle d'une déclaration du ministre des Finances au milieu des années 1980<sup>1706</sup>. Plus étonnamment encore, si ses statuts n'excluent pas une telle distribution, une société devrait également être considérée comme réalisant des opérations de caractère lucratif<sup>1707</sup>; ceci est la conséquence « logique » du fait que l'interdiction statutaire de distribution d'un dividende est le critère opérationnel mis en place dès 1996 pour qu'une société à finalité sociale puisse être considérée comme une « personne morale sans but de lucre fiscal<sup>1708</sup> ».

**483. Premier retour sur le second fil rouge (suite). Le système « I.P.M./I.Soc. » en pratique pour les personnes morales sans but de lucre fiscal : un recul de la finalité au profit de l'activité.** Pour les personnes morales

---

1702. Voy. *supra*, n° 281.

1703. Voy. *supra*, n° 409.

1704. Voy. *supra*, n° 410.

1705. Voy. *supra*, n° 406.

1706. Voy. *supra*, n° 299.

1707. Voy. *supra*, n° 433.

1708. Voy. *supra*, n° 438.

sans but de lucre fiscal, l'appréciation des activités menées prévaut dans un premier temps. Le législateur a toutefois ménagé çà et là des exceptions difficiles à l'emploi au seul bénéfice de ces personnes morales et qui conduisent à l'application de l'impôt des personnes morales. Si l'on peut encore déceler la trace du système antérieur, compte tenu du fait que l'octroi de rémunérations anormalement élevées aux membres de l'A.S.B.L. entrainerait, selon une circulaire de 1977, l'applicabilité *per se* de l'impôt des sociétés, l'évolution du droit fiscal traduit, en la matière, un recul de la finalité au profit de l'activité.

**484. Croisement des fils rouges — tension entre activité et finalité à la croisée du droit des personnes morales et du droit fiscal pour les personnes morales à but de lucre fiscal : divergence entre deux conceptions de la finalité.** La société coopérative agréée se caractérise par la possibilité de réaliser une activité économique continue (critère de l'activité) et par le but principal de procurer aux associés un avantage économique ou social, dans la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés, sauf si elle adopte la variante à finalité sociale (critère de la finalité). Les critères d'agrément prévoient explicitement la possibilité d'attribuer un dividende aux actionnaires, pour autant que celui-ci respecte une certaine limite (mécanisme d'*asset lock*).

En matière fiscale, le but principal de la société coopérative agréée n'est pas un critère pertinent. Par contre, si celle-ci prévoit la possibilité de distribuer un dividende, ceci suffit pour la ranger parmi les contribuables de l'impôt des sociétés, sans avoir égard aux activités qu'elle mène.

En droit fiscal, le fait de verser un dividende, même minime, suffit pour être assujéti à l'impôt des sociétés, alors que, pour le droit des personnes morales, le versement d'un dividende limité n'est pas considéré comme contraire à la finalité « coopérative ». Dès lors, entre le droit des personnes morales et le droit fiscal, c'est moins une divergence entre activité et finalité qu'une divergence entre deux conceptions de la finalité qui est caractéristique.

Parallèlement, pour les sociétés à finalité sociale, la finalité semble essentielle en droit des personnes morales comme en droit fiscal, mais sur des plans ou avec des intensités différents. En effet, si l'attribution d'un avantage patrimonial direct, pour autant que celle-ci soit limitée, ne remet pas en cause la finalité de la société à finalité sociale, l'attribution d'un tel avantage doit être statutairement et effectivement exclue pour qu'un accès aux portes de sortie de l'impôt des sociétés soit concevable.

**485. Croisement des fils rouges — tension entre activité et finalité à la croisée du droit des personnes morales et du droit fiscal pour les A.S.B.L. : évolutions croisées.** En matière d'A.S.B.L., alors que l'étude historique révèle

une *relégation du critère de la finalité en droit fiscal* au fil des ans, c'est un *critère de la finalité revitalisé* que l'on retrouve *en droit des personnes morales*. En effet, si, après l'entrée en vigueur de la loi du 27 juin 1921, la doctrine a porté toute son attention sur l'approche de l'« *accessoriété-activité* », ce constat a dû être nuancé avec le temps, compte tenu de la promotion d'une autre approche, celle de l'« *accessoriété-finalité* ». L'analyse de la tension entre activité et finalité concernant les A.S.B.L. dans la détermination de leur sort juridique et fiscal fait ressortir de véritables évolutions croisées.

## Conclusions de la première partie

**486. Un régime belge de fiscalisation des revenus des entreprises sociales résultant, pour partie, d'une importation de spécificités ou de problématiques issues du droit des personnes morales.** De notre analyse, il résulte que le système belge d'imposition des revenus des entreprises sociales est imprégné de considérations propres au droit des personnes morales. À ce titre, on peut notamment épinglez la notion de société (être moral voué *in globo* à la réalisation de son objet social) qui, nous l'avons vu, peut non seulement expliquer le libellé de l'article 183 du C.I.R. 1992<sup>1709</sup>, mais qui a également, et pour une bonne part, justifié l'insertion d'un article 182 du C.I.R. 1992 relatif aux « opérations autorisées<sup>1710</sup> ». Dans ce cadre, le casse-tête chinois que constitue la détermination de la spécialité légale de l'A.S.B.L. (et spécifiquement l'exigence de ne pas se livrer à des opérations industrielles ou commerciales et, dans son prolongement, la définition des activités accessoires) n'en a pas moins fortement influencé le régime de fiscalisation de ses revenus puisqu'une A.S.B.L. (mais cela vaut, par extension, pour toute « personne morale sans but de lucre fiscal ») peut justifier son assujettissement à l'impôt des personnes morales en raison du caractère accessoire de ses opérations de caractère lucratif.

**487. Un régime belge de fiscalisation des revenus des entreprises sociales traduisant, pour partie, une politique fiscale décidée en 1976 et le rôle assigné au régime de fiscalisation des revenus dans la lutte contre la concurrence fiscale déloyale des A.S.B.L.** Comme en témoigne le nombre conséquent de liens ou, le cas échéant, de prise de distance entre le droit des personnes morales et le régime de fiscalisation des revenus, le système « I.P.M./I.Soc. » a été essentiellement conçu pour réformer le traitement

---

1709. Voy. *supra*, n° 305.

1710. Voy. *supra*, n° 400.

fiscal des « A.S.B.L. mixtes ». M. Afschrift observait en 1985 que, « dans tous les régimes fiscaux qui se sont succédé depuis 1921, un lien s'est constamment créé [...] entre deux problèmes pourtant en principe distincts : d'une part, le problème de droit privé qui consiste à distinguer les vraies A.S.B.L. des fausses A.S.B.L. ; d'autre part, le problème de droit fiscal de la taxation des bénéfiques résultant de l'exercice d'une activité économique par une A.S.B.L.<sup>1711</sup> ». De ce point de vue, il peut être noté que le législateur, en 1976, animé de la volonté de supprimer une distorsion de concurrence entre les A.S.B.L. qui se comporteraient comme de véritables entreprises et les sociétés commerciales<sup>1712</sup>, a rompu le *lien* : une vraie A.S.B.L. peut être soumise à l'impôt des sociétés. Depuis, compte tenu de la *sanctuarisation du critère de l'activité* dont procède le système « I.P.M./I.Soc. », la spécificité des A.S.B.L. et, par extension, des « personnes morales sans but lucratif » ne peut plus en principe être saisie.

Ce qui apparaît problématique en 1976, c'est le fait qu'une A.S.B.L. puisse agir sur la scène économique en échappant aux conséquences attachées à la commercialité, ce qui porterait atteinte à la saine concurrence sur le marché<sup>1713</sup>. 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 désigne le fait que la spécialité légale, alors qu'elle permet de définir le champ d'action d'une personne morale et, en l'espèce, si une A.S.B.L. *peut agir sur le marché* économique, est devenu l'instrument premier de la lutte contre la concurrence fiscale déloyale. Pour restreindre l'atteinte à la saine concurrence entre entreprises, il conviendrait selon certains que la possibilité pour une A.S.B.L. d'agir sur le marché soit la plus marginale possible. Ceux-là défendent l'approche de l'« accessoriété-activité<sup>1714</sup> ». Même si elle n'est pas destinée à influencer les comportements

---

1711. T. Afschrift, « Les A.S.B.L. exerçant une activité économique et le droit fiscal », *op. cit.*, n° 1, p. 445. En effet, sous le système cédulaire et, dans son prolongement, sous le régime de 1962, une vraie A.S.B.L. ne pouvait pas être taxée sur les bénéfiques résultant de son activité économique.

1712. Voy. projet de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1975-1976, n° 879/1, p. 16, n° 43. Notons que le système actuel trouve sa source dans une loi du 3 novembre 1976 modifiant le Code des impôts sur les revenus, *M.B.*, 9 décembre 1976.

1713. Voy. notamment : P. Van Ommeslaghe et X. Dieux, *op. cit.*, p. 583 ; E. Louis, « Le caractère accessoire des activités commerciales qu'une ASBL peut exercer », *R.P.S.*, 2009, p. 136, n° 15.

1714. M. Coipel et Mme Delvaux ont remis en cause l'efficacité de cette technique : « Supposons, en effet, une ASBL n° 1 et une ASBL n° 2 qui exercent toutes les deux une activité commerciale analogue et de même envergure en termes de poids sur le marché. Dans l'ASBL n° 1, il y a aussi une activité non commerciale qui est quantitativement plus



des acteurs sur le marché, la spécialité légale de l'A.S.B.L. n'était pas, jusqu'il y a peu, tout à fait neutre vis-à-vis de la réglementation des pratiques sur le marché. En effet, découle de la spécialité légale de l'A.S.B.L. son rejet du champ de la commercialité et, de la qualité de commerçant, dépendait l'application d'une série de règles relatives à la préservation d'une saine concurrence, parmi lesquelles le respect des usages honnêtes en matière de commerce<sup>1715</sup> ou encore la mise en faillite<sup>1716</sup>.

Le second débordement désigne le fait que le régime de fiscalisation des revenus est devenu un instrument par lequel l'État entend, d'une certaine manière, réguler l'*activité économique* des A.S.B.L. 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 a principalement une fonction

---

importante que l'activité commerciale. Ce n'est pas le cas dans l'ASBL n° 2. Selon la thèse majoritaire, seule cette dernière sera inquiétée. Pourtant, elle intervient sur le marché de la même façon que l'ASBL n° 1. La souplesse dont bénéficie celle-ci est tout aussi dangereuse que dans le cas de l'ASBL n° 2 qui, pourtant, serait la seule à voir son activité interdite si on applique la thèse majoritaire. Cela ne tient pas la route! » (M. Coipel et M. Delvaux, « À quelles conditions une A.S.B.L. peut-elle exercer des activités commerciales à titre principal ? », *J.D.S.C.*, 2008, p. 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, p. 3–44) notons que M. Bowler Smith et Mme 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).

1715. En effet, le champ d'application de la loi du 14 juillet 1971 sur les pratiques du commerce était réservé aux commerçants. Voy. D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 67, p. 59, note subpaginale (185) et ces références : J. Prosman, « Les A.S.B.L. peuvent-elles exercer des activités de nature économique ou commerciale ? », *R.D.C.*, 1984, p. 164–181 ; P. Martens, « Les A.S.B.L. et l'action en cessation : paradigme de la justice de demain ? », in Commission Droit et Vie des Affaires de l'Université de Liège, *Les a.s.b.l., évaluation critique d'un succès*, *op. cit.*, p. 497 et s. ; Cass., 17 octobre 1986, *R.W.*, 1986–1987, p. 1033 ; Comm. Liège (réf.), 25 octobre 1990, *R.D.C.*, 1991, p. 339.

1716. En les laissant, à l'époque, en dehors du champ d'application de la réglementation sur la faillite, certains soutenaient que, au contraire, les A.S.B.L. étaient lésées par cette situation car les créanciers, à défaut de pouvoir compter sur des règles protectrices de leurs intérêts, pouvaient être moins enclins à faire affaire avec une association plutôt qu'avec une société commerciale. Voy. en ce sens : M. Coipel, « Une fondation peut-elle exercer des activités commerciales et, plus largement, lucratives ? », *op. cit.*, n° 15, p. 135. Voy. aussi M. Coipel et M. Delvaux, « À quelles conditions une A.S.B.L. peut-elle exercer des activités commerciales à titre principal ? », *J.D.S.C.*, 2008, p. 20–23.

budgetaire<sup>1717</sup>. Toutefois, l'impôt peut également assumer des fonctions extrabudgétaires en encourageant ou, au contraire, en dissuadant certains comportements (interventionnisme fiscal). De ce point de vue, avant 1976 et à la lumière de l'étude historique, le régime de fiscalisation des revenus des personnes morales était conçu pour ne pas grever d'impôt les ressources actives destinées à la poursuite d'un but désintéressé<sup>1718</sup>. En 1976, il ressort des travaux préparatoires de la réforme que les A.S.B.L. auraient joui jusqu'ici d'un statut privilégié et que, pour éviter les distorsions de concurrence, l'impôt des personnes morales — impôt jugé par le législateur « préférentiel » — ne pouvait plus être accordé qu'aux A.S.B.L. qui n'occupent pas trop le terrain économique (opérations économiques accessoires) ou qui n'y agissent pas de la même manière que les sociétés commerciales (absence de méthodes industrielles ou commerciales). L'assujettissement à l'impôt des sociétés apparaît comme une menace brandie face à l'A.S.B.L. qui voudrait marcher sur les plates-bandes d'une société.

À la lumière de ces quelques considérations, la Belgique apparaît donc comme l'un de ces pays qui cherchent à réguler les pratiques commerciales déloyales du secteur non lucratif par le biais du droit fiscal<sup>1719</sup>. Une telle approche peut être considérée comme incompatible avec le fait que ce secteur assume certaines fonctions de redistribution<sup>1720</sup>.

**488. Un droit économique et des personnes morales profondément transformé.** Comme nous l'avions déjà évoqué au moment de définir l'activité économique<sup>1721</sup>, on assiste depuis quelques décennies à un mouvement

1717. Voy. *supra*, n° 3. Voy. aussi : M. Bowler Smith et H. Ostik, *op. cit.*, p. 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* » et voy. *supra*, n° 3).

1718. Via l'inapplicabilité de la taxe professionnelle puis par le biais de l'application du régime spécial d'impôt des sociétés.

1719. 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).

1720. M. Bowler Smith et H. Ostik, *op. cit.*, p. 28 : « *In those countries that seek to regulate unfair commercial practices of the non-profit sector, it is most often the tax law that does the regulating [...] Tax rules in several countries, in effect, define the sector in terms of the extent to which it engages in unfair commercial practices. Such an approach is at odds with the idea that the non-profit sector undertakes certain distributive functions.* »

1721. Voy. *supra*, n° 215.

de relégation du droit commercial et du commerçant<sup>1722</sup> au profit du droit économique et de l'entreprise, sous l'influence de la réglementation européenne de la concurrence<sup>1723</sup>. Mme Simonart décrit un phénomène d'obsolescence de la commercialité et de ses enjeux<sup>1724</sup>. En effet, dans nombre de textes légaux, le champ d'application est désormais défini par le biais d'autres concepts<sup>1725</sup>. Si l'on se focalise sur la *réglementation des pratiques de marché*, il convient de remarquer que, dès 1991<sup>1726</sup>, le champ d'application avait été étendu à tout « vendeur ». En 2010, c'est à la notion d'entreprise que le législateur a fait référence<sup>1727</sup>. L'on faisait déjà référence *mutatis mutandis* à cette même notion d'entreprise pour définir le champ de la loi sur la protection de la concurrence économique, coordonnée le 15 septembre 2006. Cette réglementation est désormais intégrée dans le Code de droit économique (ci-après, C.D.E.).

**489. Le plan de refonte du droit économique en trois actes\***. Le phénomène de relégation se poursuit encore<sup>1728</sup>. En effet, le ministre de la Justice Geens a conduit une refonte du droit économique en trois actes : la réforme du droit de l'insolvabilité (premier acte) ; la réforme du droit des entreprises

---

1722. Pour une synthèse histoire de l'évolution de la notion de commercialité à travers le temps, voy. W. Derijcke, « 1 – Les nouveaux champs d'application du droit de l'insolvabilité », *op. cit.*, p. 10–20.

1723. Voy. sur ce sujet : A. Autenne et N. Thirion, « L'agent économique : du commerçant à l'entreprise? », *op. cit.* ; A. Autenne et N. Thirion, « Le Code de droit économique : première évaluation critique », *J.T.*, 2014, p. 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, p. 10–29 ; N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, p. 248–255. Voy. encore N. Thirion : « Du droit commercial au droit de l'entreprise : nouveau plaidoyer pour les faiseurs de systèmes », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2006/1–2, p. 314–324.

1724. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 74–78, p. 84–88.

1725. Voy. D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, nos 64–68, p. 57–60 ; N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, p. 247–251 ; V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 74–78, p. 84–88.

1726. Loi du 14 juillet 1991 sur les pratiques du commerce et sur l'information et la protection du consommateur, *M.B.*, 29 août 1991.

1727. Loi du 6 avril 2010 relative aux pratiques du marché et à la protection du consommateur, *M.B.*, 12 avril 2010. Voy. au sujet de cette évolution : N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, n° 375, p. 249 ; D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n° 67, p. 59–60.

1728. Voy. notamment : H. Jacquemin, « La fin du Code de commerce et de la théorie de la commercialité : état de la question et perspectives », *J.T.*, 2018, n° 37, p. 832–837.

(deuxième acte) et le Code des sociétés et des associations (troisième et dernier acte)<sup>1729</sup>.

Concernant le premier acte, une loi du 11 août 2017, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 2018<sup>1730</sup>, a introduit dans le C.D.E. un livre XX relatif au droit de l'insolvabilité. Le Livre XX regroupe les réglementations relatives à la réorganisation judiciaire et à la faillite, autrefois séparées<sup>1731</sup>. Jadis, si ces réglementations étaient assorties de champs d'application différents — qui avaient pour caractéristique commune d'exclure les A.S.B.L.<sup>1732</sup> —, c'est au départ d'une même notion d'entreprise que se définit désormais le champ d'application du droit de l'insolvabilité<sup>1733</sup>.

Pour le deuxième acte, la loi du 15 avril 2018, dont les dispositions sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> novembre 2018, a entrepris une réforme globale du droit des entreprises touchant des thématiques diverses<sup>1734</sup> : le démantèlement du Code de commerce et la suppression des notions de

1729. À l'heure où nous écrivions ces lignes, seuls les deux premiers actes étaient entrés en vigueur. Le *Code des sociétés et des associations* (ou C.S.A.) touche à la spécialité légale des personnes morales et donc à nos normes de référence. Son analyse nécessite une réévaluation des interactions entre droit des personnes morales et droit fiscal. Cette analyse est développée dans la seconde partie de l'étude (Seconde partie, Titre 1<sup>er</sup>).

1730. Voy. la loi du 11 août 2017 portant insertion du Livre XX « Insolvabilité des entreprises », dans le Code de droit économique, et portant insertion des définitions propres au Livre XX, et des dispositions d'application au Livre XX, dans le Livre I du Code de droit économique, *M.B.*, 11 septembre 2017.

1731. Loi du 8 août 1997 sur les faillites, *M.B.*, 28 octobre 1997 et loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises, *M.B.*, 9 février 2009.

1732. Voy. D. Pasteger, « ASBL et activités commerciales : le fil d'Ariane », *op. cit.*, n<sup>os</sup> 65–66, p. 58–59; A. Roels et A. Van Hoe, « Nouveau droit d'insolvabilité : aussi pour les professions libérales », *Bilan*, n<sup>o</sup> 766, 31 juillet 2017, p. 1. Voy. également concernant la réforme du droit de l'insolvabilité : A. Roels et A. Van Hoe, « Détection des entreprises en difficulté : rôle accru des professionnels du chiffre », *Bilan*, n<sup>o</sup> 767, 31 août 2017, p. 1; A. Roels et A. Van Hoe, « Le nouveau droit de la faillite », *Bilan*, n<sup>o</sup> 770, 15 octobre 2017, p. 8; A. Roels et A. Van Hoe, « Réorganisation judiciaire : quelques innovations marquantes », *Bilan*, n<sup>o</sup> 773, 30 novembre 2017, p. 3.

1733. Pour un commentaire, voy. notamment C. Alter (dir.), *Le nouveau livre XX du Code de droit économique consacré à l'insolvabilité des entreprises*, Bruxelles, Bruylant, 2017; A. Zenner (dir.), *Le droit de l'insolvabilité : analyse panoramique de la réforme*, Limal, Anthemis, 2018; N. Thirion, P. Moineau et D. Pasteger, « Chapitre II – Le redressement des entreprises en difficulté (titres II à V du livre XX CDE) », in Y.-H. Leleu (éd.), *Chroniques notariales*, vol. 67, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 390–461; N. Thirion, P. Moineau et D. Pasteger, « Chapitre III – La faillite (titre VI CDE) », in Y.-H. Leleu (éd.), *Chroniques notariales*, vol. 67, *op. cit.*, p. 462–509.

1734. Pour un commentaire, voy. notamment N. Thirion, « III<sup>e</sup> partie – La loi portant réforme du droit des entreprises : Pénélope au palais de la nation? », in Y.-H. Leleu (éd.), *Chroniques notariales*, vol. 67, *op. cit.*, p. 523–534.

commerçant et d'acte de commerce<sup>1735</sup>, l'inscription à la Banque-Carrefour des Entreprises<sup>1736</sup>, les obligations comptables<sup>1737</sup>, la compétence du tribunal de l'entreprise<sup>1738</sup>, l'élimination de la distinction entre professions libérales et autres professions<sup>1739</sup>, le régime probatoire par et contre les entreprises<sup>1740</sup>.

**490. Deux premiers actes décevants.** L'intégration de l'ensemble des normes apparentées au droit de l'entreprise dans le C.D.E. couplée à la volonté de consacrer une nouvelle « définition générale » de l'entreprise par le biais de la loi du 15 avril 2018 pouvaient donner à penser que le système tendrait à se simplifier. À l'arrivée, il faut composer avec deux définitions de l'entreprise, et même avec deux approches de l'entreprise (une approche « matérielle » ou « fonctionnelle » d'une part et, une approche « formelle » ou « organique », d'autre part)<sup>1741</sup>, et la nouvelle définition générale « n'a, dans le C.D.E. proprement dit, presque aucun rôle à jouer en fin de compte<sup>1742</sup> ».

L'approche « matérielle » ou « fonctionnelle » était à l'origine consacrée par l'ancienne définition générale du C.D.E. ; celle-ci devait être retenue sauf dérogation expresse : est une entreprise « toute personne physique ou personne morale poursuivant de manière durable un but économique, y

---

1735. Voy. notamment : K. van Tilborg, « Réforme du droit des entreprises : exit le 'Code de commerce' », *Bilan*, n° 774, 15 décembre 2017, p. 1 ; E. Pieters, « La réforme du Code de droit économique : quelles conséquences pour les ASBL ? », *ASBL Actualités*, avril 2018, p. 9–16, spéc. p. 10. À côté de l'abrogation de certaines dispositions, la majorité des dispositions de ce Code sont intégrées dans le Code de droit économique. Les règles relatives à la preuve se retrouvent dans le Code civil. Enfin, les dispositions relatives au droit de la navigation, seules subsistantes dans le Code de commerce, obligent à renommer ce dernier « Code des privilèges maritimes déterminés et des dispositions diverses ».

1736. Art. III.15 et s. du Code de droit économique.

1737. Art. III.82 et s. du Code de droit économique.

1738. Art. 573 du Code judiciaire.

1739. Cf. la suppression du Livre XIV du Code de droit économique relatif aux « pratiques du marché et protection du consommateur relatives aux professions libérales ».

1740. Art. 1348*bis* du Code civil.

1741. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–2828/001, p. 5–6 : « La présente réforme va plus loin dans cette évolution. La nouvelle notion générale d'entreprise dans l'article I.1.1° se distancie tout d'abord de l'ère du Code du commerce et des notions obsolètes de commerçant [...] La nouvelle notion d'entreprise répond ensuite également aux différents problèmes relatifs à la notion actuelle d'entreprise. Le but est de conférer un vaste contenu à la notion d'entreprise de manière à couvrir tous les acteurs actifs sur le plan économique. À cet égard, la nouvelle définition utilisera des critères formels au lieu de critères matériels, comme c'est le cas actuellement. Cela n'empêche évidemment pas que pour certaines dispositions, le champ d'application soit limité par des critères matériels renvoyant à un but économique. »

1742. 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, spéc. n° 19, p. 831.

compris ses associations ». L'expression « poursuivant de manière durable un but économique » fait vraisemblablement écho à l'exercice d'une activité économique<sup>1743</sup>.

L'approche « formelle » ou « organique » est désormais consacrée dans la nouvelle définition générale de l'article I. 1.1<sup>o</sup>, du C.D.E.

Par entreprise, l'on désigne chacune des organisations suivantes :

- (a) toute personne physique qui exerce une activité professionnelle à titre indépendant;
- (b) toute personne morale;
- (c) toute autre organisation sans personnalité juridique.

Nonobstant ce qui précède, ne sont pas des entreprises, sauf s'il en est disposé autrement dans les livres ci-dessous ou d'autres dispositions légales prévoyant une telle application :

- (a) toute organisation sans personnalité juridique qui ne poursuit pas de but de distribution et qui ne procède effectivement pas à une distribution à ses membres ou à des personnes qui exercent une influence décisive sur la politique de l'organisation;
- (b) toute personne morale de droit public qui ne propose pas de biens ou services sur un marché;
- (c) l'État fédéral, les régions, les communautés, les provinces, les zones de secours, les prézones, l'Agglomération bruxelloise, les communes, les zones pluricomunales, les organes territoriaux intracommunales, la Commission communautaire française, la Commission communautaire flamande, la Commission communautaire commune et les centres publics d'action sociale.

Avec cette définition, l'entreprise se définit moins par son activité ou par sa finalité que par la forme juridique qu'elle emprunte<sup>1744</sup>. Aussi, si cette

1743. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–2828/001, p. 6 et 10. Voy. notamment : M. De Wolf, « Les ASBL désormais considérées comme des entreprises et soumises au Code de droit économique : principes et conséquences principales (droit de la concurrence, pratiques du commerce, tribunal de l'entreprise) », in F. Maillard (coord.), *Le nouveau droit des entreprises appliqué aux ASBL — Les ASBL et le CDE*, Les Dossiers d'ASBL Actualités, n° 19, Liège, Edipro, 2018, p. 81–90 spéc. p. 82–83 : « Pour l'interprétation de la condition consistant à 'poursuivre de manière durable un but économique', on peut du reste se référer à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne, dont elle est largement inspirée, voire purement reprise. Une entité, même non marchande, qui offre régulièrement sur un *marché* des biens ou des services, fussent-ils d'intérêt général, doit être considérée comme répondant à la condition » ; N. Thirion et P. Moineau, « 1<sup>re</sup> partie – Droit économique et professions libérales : dernières évolutions », in Y.-H. Leleu (éd.), *Chroniques notariales*, vol. 67, *op. cit.*, p. 357–376, spéc. p. 364.

1744. E. Pieters, *op. cit.*, p. 11 ; 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 », *op. cit.*, n° 2, p. 826 ; N. Thirion, « L'Amendement. Pour une définition maniable et uniforme de l'entreprise dans le Code de droit économique », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2018/8, p. 909–912, spéc. p. 912.

approche permet de ne plus faire dépendre de l'appréciation du juge la qualification d'entreprise<sup>1745</sup>, il est permis de se demander si le processus d'identification des entreprises est simplifié. En effet il peut être relevé, à la « décharge » de l'ancienne approche, que la définition « prétorienne » de l'entreprise était circonscrite « par une jurisprudence européenne bien établie<sup>1746</sup> ». Réciproquement, et au fond « à charge » de la nouvelle approche, Mme Autenne et M. Thirion décrivent un processus d'identification des entreprises en deux étapes, la première (art. I. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, al. 1<sup>er</sup>, du C.D.E.) consistant à « [tendre] des filets aux mailles très serrées afin de pêcher le maximum de personnes, physiques ou morales, voire de non-personnes susceptibles de rentrer dans la catégorie », la seconde (art. I. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, al. 2, du C.D.E.), à « [rejeter] à la mer une partie du butin, qui échappe, en fin de compte, aux rets de cette dernière<sup>1747</sup> ».

Le caractère « général » de la nouvelle définition doit être fortement relativisé puisque, quant au C.D.E., son champ d'application demeure en définitive restreint à un nombre limité de livres de ce Code (en principe au Livre XX et à certaines dispositions du Livre III)<sup>1748</sup>. L'ancienne définition demeure d'application notamment pour le droit de la concurrence, la réglementation des prix et le droit des pratiques du marché<sup>1749</sup>, entre autres pour éviter toute interférence avec la réglementation européenne<sup>1750</sup>.

**491. Un système « I.P.M./I.Soc. » inchangé malgré l'évolution du contexte et de la régulation des acteurs économiques.** Le système « I.P.M./I.Soc. » a vu le jour en 1976. Depuis, nonobstant les changements importants survenus en droit des personnes morales (à l'instar de l'introduction de la variante de la finalité sociale ou de la fondation privée), et qui rendent compte d'une nouvelle réalité concernant la diversité des aspirations des acteurs économiques, celui-ci demeure en l'état.

Plus étonnamment, le système « I.P.M./I.Soc. » demeure en l'état alors même que le contexte dans lequel il a pris naissance et qui le sous-tend n'existe plus. En effet, s'il y a bien encore quelques dérogations prévues pour

1745. Voy. E. Pieters, *op. cit.*, p. 11.

1746. 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 », *op. cit.*, n° 5, p. 827.

1747. *Ibid.*, n° 3, p. 827.

1748. E. Pieters, *op. cit.*, p. 11. L'auteur commente l'avis du Conseil d'État : *Doc. parl.*, 2017–2018, n° 54–2828/001, p. 152. Faisant ce constat, le Conseil d'État relevait qu'on pouvait envisager « de procéder en sens inverse en prévoyant, pour l'application des livres pertinents du Code de droit économique, une définition divergente et élargie de la notion d' 'entreprise', tandis que, pour le surplus, la définition d' 'entreprise', qui a été introduite au moment de l'élaboration du Code de droit économique, peut être maintenue ».

1749. C'est-à-dire les livres IV à VI du Code de droit économique.

1750. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–2828/001, p. 16.



les A.S.B.L. à l'une ou l'autre règle<sup>1751</sup>, le législateur belge entend, pour le reste, créer les conditions d'un *level playing field* pour les différents acteurs économiques (quand il recourt à l'approche matérielle de l'entreprise), et pour, entre autres, toutes les personnes morales de droit privé peu importe leur activité ou leur finalité (quand il recourt à l'approche formelle de l'entreprise). Ainsi, et par exemple, les A.S.B.L.<sup>1752</sup> sont désormais couvertes par le droit de l'insolvabilité. Dans ce contexte, peut-on encore considérer que la politique fiscale mise en place en 1976, tendant à lutter contre la concurrence déloyale pouvant être menée par les A.S.B.L., est *fondée*?

---

1751. 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 », *op. cit.*, n° 6, p. 828 : « Le législateur lui-même semble accorder quelque crédit à l'idée selon laquelle les a.s.b.l. ne sont décidément pas des personnes morales tout à fait comme les autres du point de vue de l'application de la réglementation économique, puisque, déjà dans le livre XX, il exonère celles-ci ou certaines d'entre elles, voire leurs dirigeants, de certaines obligations ou sanctions. Il en va ainsi de l'obligation de faire aveu de faillite dans le mois de la cessation des paiements ou de la responsabilité des dirigeants pour faute grave et caractérisée ayant conduit à la faillite lorsqu'il s'agit 'd'une a.s.b.l., a.i.s.b.l. ou fondation qui tient une comptabilité simplifiée conformément aux articles 17, 37 et 53 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes'. La loi du 15 avril 2018 prévoit, par ailleurs, des dérogations pour les a.s.b.l. en matière d'obligations comptables et d'entrée en vigueur de certaines de ses dispositions. »

1752. Concernant cette évolution, voy. notamment W. Derijcke, « 1 – Les nouveaux champs d'application du droit de l'insolvabilité », *op. cit.* Selon l'auteur, de nombreuses questions devront être éclaircies, le cas échéant par l'intervention de la Cour constitutionnelle. Il épingle notamment la différence de traitement instaurée entre A.S.B.L. purement caritative (toujours soumise à la réglementation) et une association de fait présentant, excepté l'absence de personnalité juridique, les mêmes caractéristiques (laquelle peut, en vertu d'une clause d'exception, se trouver « hors champ ») (p. 27).



## **Seconde partie**

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



## Plan

**492. Présentation.** Dans cette seconde partie, nous entendons démontrer que la mise en place d'un cadre fiscal approprié et cohérent en droit belge nécessiterait l'abandon du système « I.P.M./I.Soc. » en faveur d'un système de fiscalisation des revenus qui accorderait à l'affectation des revenus — et donc à la finalité — une place centrale.

Le Code des sociétés et des associations, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 2019, 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 pourront indistinctement se livrer aux mêmes activités), mais par le biais de la finalité poursuivie (laquelle se traduit, pour l'association et la fondation, par une contrainte de non-distribution); la *sanctuarisation du critère de la finalité* est ainsi consacrée en droit des personnes morales. Par contraste, c'est une logique « même activité, même impôt » — caractéristique d'une *sanctuarisation du critère de l'activité* — qui reste de mise en matière d'imposition directe.

L'instauration d'un cadre fiscal approprié et cohérent pour les entreprises sociales en Belgique suppose l'abandon du système actuel. Nous présenterons, dans un premier temps, deux options qui pourraient contribuer à la mise en œuvre de ce cadre *ad hoc*, à *moyen et long termes*. La première, 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. La seconde option permettrait, en s'inspirant du système de la T.V.A., d'abandonner la logique du « tout ou rien » en matière d'impôt sur les revenus en prenant en compte la diversité des *activités* menées. Après avoir marqué notre préférence pour la première option, compte tenu du fait que les entreprises sociales peuvent se distinguer moins par l'activité qu'elles mènent que par la finalité qu'elles poursuivent, nous mettrons en lumière les différentes règles que le législateur devrait respecter dans la perspective d'une telle réforme, en accordant une attention toute particulière au principe d'égalité et de non-discrimination.



## **Titre I**

### **Les entreprises sociales depuis l'instauration du Code des sociétés et des associations**



## Introduction et plan

**493. Présentation.** Pour rappel, la Belgique a connu sous la législature 2014–2019 une refonte du droit économique en trois actes. Après la réforme du droit de l'insolvabilité (premier acte) suivie de celle du droit de l'entreprise (deuxième acte), un Code des sociétés et des associations a été publié au Moniteur belge le 4 avril 2019<sup>1753</sup> et est entré en vigueur au début du mois suivant (troisième et dernier acte).

Sous l'effet de ce nouveau Code des sociétés et des associations, le droit belge des personnes morales a considérablement changé. Pour l'entrepreneuriat social, l'on peut évoquer la disparition de la variante à finalité sociale, la création d'un agrément « comme entreprise sociale » pour les sociétés coopératives ou encore le fait que l'A.S.B.L. serait une entreprise sociale « par nature ». Pour l'ensemble des personnes morales, à l'exception peut-être des fondations, il faut également noter des changements majeurs : sous réserve de l'application du droit transitoire<sup>1754</sup>, et sans plus aucune controverse possible, toute A.S.B.L. est libre de se livrer à toute activité économique en vue de réaliser son but désintéressé ; le critère de l'activité disparaît pour définir la spécialité légale des personnes morales. Le but de distribuer ses bénéfices aux associés ou de leur procurer un avantage patrimonial indirect devient un but parmi d'autres de la société. Celle-ci peut donc, à l'instar d'une association ou d'une fondation, poursuivre un but désintéressé en plus de son but lucratif. Selon les travaux préparatoires, le critère principal de distinction entre la société, d'une part, et l'association et la fondation, d'autre part, est désormais, et respectivement, le fait que la première aurait<sup>1755</sup> pour but de répartir une partie au moins de ses profits à

---

1753. Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 avril 2019.

1754. Voy. *infra*, n° 532.

1755. Voy. *infra*, n° 607.

ses associés alors que les secondes sont soumises à une contrainte de non-distribution d'avantages patrimoniaux<sup>1756</sup>. Dans ce nouveau Code, la spécialité des personnes morales est exclusivement centrée sur la finalité de la personne morale et non plus sur son activité.

**494. Plan.** Ce sont les nombreux changements apportés au droit des personnes morales par le biais du Code des sociétés et des associations que nous mettrons en évidence dans un premier temps (chap. 1<sup>er</sup>). Comme il nous a été permis de l'illustrer précédemment, une réforme *non fiscale* peut avoir — en raison des liens entretenus entre le droit des personnes morales et le droit fiscal — des *implications fiscales*. Conscient de ces interactions, le législateur a d'ailleurs envisagé la nécessaire adaptation de certaines dispositions fiscales fédérales pour assurer une neutralité du Code des sociétés et des associations sur le plan fiscal. Celle-ci se traduit, concernant le système « I.P.M./I.Soc. », par un quasi *statu quo* des dispositions légales pertinentes. Cette abstention d'agir permet-elle d'assurer la neutralité recherchée ? C'est ce que nous essayerons de vérifier dans un second temps en évaluant l'impact potentiel d'une telle réforme non fiscale sur le régime de fiscalisation des revenus des personnes morales et, plus spécifiquement, des entreprises sociales (chap. 2).

---

1756. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 8–9.



# Chapitre 1

## L'impact du Code des sociétés et des associations sur le droit des personnes morales<sup>1757</sup>

**495. Plan du chapitre.** Ce premier chapitre a pour vocation de souligner certaines évolutions du droit des personnes morales compte tenu de l'adoption du Code des sociétés et des associations (C.S.A.). Pour bien comprendre les changements législatifs, il est important de saisir le contexte dans lequel la réforme a été envisagée et sa *ratio legis* (section 1). Nous décrirons ensuite les évolutions législatives pertinentes pour notre étude (section 2).

### SECTION 1. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

**496. Plan de la section.** Cette première section a pour objet de décrire la genèse de la réforme (sous-section 1), ses lignes de force (sous-section 2) et la structure du nouveau Code (sous-section 3).

---

1757. À ce sujet, le lecteur intéressé pourra notamment consulter les ouvrages suivants : D. Dufour (coord.), *Le Code des associations (et des sociétés) et les ASBL*, Liège, Edipro, 2019; O. Caprasse, H. Culot et X. Dieux (coord.), *Le nouveau droit des sociétés et des associations. Le CSA sous la loupe*, Limal, Anthemis, 2019; E.-J. Navez (coord.), *Le nouveau droit des sociétés et des associations. Analyse critique et modèles de clauses commentés*, Bruxelles, Larcier, 2019; T. Hauwaert et al., *Introduction au Code des sociétés et des associations à l'attention du notariat*, Limal, Anthemis, 2019; P. Bossard, *CSA – Examen systématique du nouveau droit des sociétés non cotées et des associations*, Limal, Anthemis, 2020.

### Sous-section 1. *Brève rétrospective*

**497. Une illustration du *professorenrecht* ou « droit des professeurs<sup>1758</sup> ».** Dès 2004, le Professeur Koen Geens avait lancé l'idée d'une nouvelle codification du droit belge des sociétés<sup>1759</sup>. Dix ans plus tard, ce dernier a pu compter sur le soutien des membres d'un « Centre belge du droit des sociétés » nouvellement créé, forum de réflexion réunissant professeurs et chercheurs universitaires, ayant en vue de stimuler la recherche académique, mais également d'assister les autorités dans leur quête d'une législation plus compétitive<sup>1760</sup>. Or, simplification et modernisation du droit belge des sociétés figurent en bonne place parmi les impératifs indispensables déclarés dans l'accord de gouvernement du 9 octobre 2014. Les membres de ce Centre ont alors formulé différentes propositions pour une cure de jouvence du droit des sociétés<sup>1761</sup>. Une phase de concertation avec des groupements représentatifs et d'autres académiques s'était ouverte et les éléments essentiels de la réforme envisagée avaient été repris dans une note stratégique remise à Koen Geens, ministre de la Justice, en juillet 2015<sup>1762</sup>. Cette note avait été discutée en Commission de droit commercial et économique de la Chambre

---

1758. Pour une appréciation critique de ce recours au *professorenrecht* pour la réforme du droit de l'entreprise, voy. N. Thirion, « Faut-il imaginer Sisyphe heureux ? », *J.T.*, 2018, n° 37, p. 825.

1759. K. Geens, « Tien voorstellen voor hervorming van het vennootschapsrecht », *Liber Amicorum Guy Horsmans*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p. 471–485. Voy. aussi K. Geens, « Een nieuw Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen: lean and mean, fit and proper », *Quid Leges Sine Cogitatione? Enkele reflecties over vennootschapsrecht aangeboden aan Jean-Marie Nelissen Grade, Rechtspersonen- en Vennootschapsrecht*, n° 21, Jan Ronse Instituut, Anvers, Biblo, 2011, p. 73–101 ; K. Geens, « Ten years after : de la Belgique au Delaware ? », *J.T.*, 2011, liv. 6428, p. 178–181. L'on peut également évoquer quelques études du Professeur Coipel, lequel faisait le rêve d'un droit des personnes morales privées bâti sur trois étages (*au premier*, un droit commun à toutes les personnes morales concernant les questions de constitution, de gestion interne, de représentation externe, de dissolution, de transformation, *etc.* ; *au second*, les règles spécifiques aux types retenus ; *au troisième*, des aménagements et/ou compléments par le biais de clauses statutaires ou d'une intervention législative), d'un code commun pour les A.S.B.L., les fondations et les sociétés. Voy. notamment : M. Coipel, « Méthode horizontale et nouveau paradigme en matière de personnes morales de droit privé », *Liber Amicorum Jan Ronse*, Gand, Story-Scientia, 1986, p. 195–217, spéc. p. 217 ; M. Coipel, « Pour une nouvelle étape dans la distinction entre association et société », *op. cit.*, p. 561.

1760. <http://www.bcv-cds.be/indexfr.html>

1761. Ces propositions avaient été évoquées lors d'un colloque et consignées dans l'ouvrage qui lui servait de support, en mars 2014 : *La modernisation du droit des sociétés / De modernisering van het vennootschapsrecht*, *op. cit.*

1762. Ce « mémorandum » est disponible *via* le lien suivant : [http://www.bcv-cds.be/files/bcv\\_nota\\_minister\\_justitie\\_fr\\_20151002.pdf](http://www.bcv-cds.be/files/bcv_nota_minister_justitie_fr_20151002.pdf)

des représentants le 6 octobre 2015<sup>1763</sup> et, dans la foulée de ces échanges, un groupe d'experts avait été constitué. Un projet de loi devait constituer l'aboutissement des travaux de ce groupe. Cette réforme, qui s'inscrit directement dans le prolongement des travaux accomplis au sein du Centre belge du droit des sociétés, constitue une illustration de ce qu'on peut appeler un *professorenrecht*<sup>1764</sup>.

**498. Les étapes clés du processus législatif.** Dans les lignes qui suivent, nous commenterons certaines des dispositions du Code mis à jour au 1<sup>er</sup> janvier 2023. Depuis sa publication au Moniteur belge en avril 2019<sup>1765</sup>, le C.S.A. a en effet connu quelques modifications législatives. La version du 4 avril 2019 constituait l'aboutissement de nombreux épisodes d'une véritable saga législative<sup>1766</sup> : un premier avant-projet de loi approuvé en première lecture au Conseil des Ministres le 20 juillet 2017<sup>1767</sup> ; un avis du Conseil d'État rendu le 9 octobre 2017<sup>1768</sup> ; un second avant-projet approuvé en seconde lecture le 25 mai 2018 ; un projet de loi adopté le 4 juin 2018<sup>1769</sup> ; 544 amendements proposés<sup>1770</sup> et encore deux nouveaux avis rendus par le Conseil d'État du 13 septembre 2018<sup>1771</sup> et du 7 février 2019<sup>1772</sup>.

---

1763. Voy. le rapport disponible *via* le lien suivant : *Doc. parl.*, Chambre, 2015–2016, n° 54–1500/001.

1764. Voy. X. Dieux, « Le principe de la spécialité légale : 'Aujourd'hui... Et demain peut-être' », *op. cit.*, p. 235. Voy. aussi sur cette thématique : X. Dieux, « *Efficient Justice Hypothesis* : Libres pensées sur une politique du juge en droit économique », in D. Van Gerven et G. Horsmans (dir.), *Hommage à Walter Van Gerven — Le magistrat et le professeur*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 221–245.

1765. Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 avril 2019.

1766. Voy. notamment : K. van Tilborg, « Le code des sociétés et des associations définitivement adopté », *Bilan*, 28 février 2019, p. 1.

1767. Le communiqué de presse y relatif est disponible *via* le lien suivant : <http://www.presscenter.org/fr/pressrelease/20170720/reforme-du-droit-des-societes>

1768. 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.

1769. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/002.

1770. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, nos 54–3119/003–6, *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, nos 54–3119/008–10, *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/013, *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/016, *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, nos 54–3119/018–21.

1771. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/007.

1772. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/017.

## Sous-section 2. *Les lignes directrices de la réforme*

**499. Simplification, flexibilité et mobilité**<sup>1773</sup>. La réglementation en vigueur ne répondait plus aux besoins du monde entrepreneurial contemporain : telle est la raison qui a motivé cette réforme substantielle<sup>1774</sup>, en suivant trois grandes orientations.

Premièrement, il s'agit de procéder à une simplification de grande envergure. Celle-ci apparaît à différents égards, parmi lesquels la suppression de la distinction entre les sociétés civiles et les sociétés commerciales<sup>1775</sup>, la diminution du nombre de formes de sociétés<sup>1776</sup> ou encore, et *a priori*, l'intégration des sociétés, fondations et associations dans un même code.

Deuxièmement, la nouvelle réglementation promeut davantage de droit supplétif et donc de flexibilité. Le C.S.A. tend à assurer un équilibre entre flexibilité pour les sociétés et leurs membres, d'une part, et protection des tiers et spécifiquement des créanciers, d'autre part<sup>1777</sup>.

Troisièmement, l'adoption de nouvelles règles permettant principalement de faire face aux évolutions et aux nouvelles tendances européennes, comme la mobilité croissante des sociétés<sup>1778</sup>, est encouragée. Compte tenu du fait que la Belgique avait jusqu'ici opté pour la théorie du siège réel<sup>1779</sup>, la jurisprudence européenne conduisait à des effets indésirables puisqu'« une

1773. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 7–16.

1774. *Ibid.*, p. 5–7.

1775. *Ibid.*, p. 8 : « L'introduction dans le Code de droit économique (le 'CDE') d'une nouvelle notion d'entreprise et la suppression consécutive des notions légales d'acte de commerce et de commerçant conduit à éliminer la distinction opérée entre les sociétés civiles et les sociétés commerciales. Disparaît ainsi la notion de société civile à forme commerciale qui est réservée à l'exploitation d'entreprises qui, en raison du produit de l'histoire, ne revêtent pas un caractère commercial (on pense aux entreprises agricoles, à certaines sociétés immobilières, à certaines entreprises extractives ou aux sociétés constituées pour l'exercice d'une profession libérale). »

1776. Les formes qui subsisteraient sont les suivantes : la société simple (sans personnalité juridique) ; la société en nom collectif (SNC) ; la société en commandite simple (SComm) ; la société à responsabilité limitée (SRL ; forme destinée aux actuelles « fausses coopératives » ; voy. *infra*, n° 509) ; la société coopérative (SC ; nécessairement à responsabilité limitée puisque la SCRI est supprimée ; voy. *infra*, n° 508) ; la société anonyme (SA) ; les formes juridiques européennes (SE, SCE et GEIE) ; l'association de fait (sans personnalité juridique) ; l'A.S.B.L. et l'A.I.S.B.L. ; la fondation privée (FP) et la fondation d'utilité publique (FUP). À ce sujet, voy. notamment O. Caprasse, R. Aydogdu et L. Léonard, « Questions choisies de droit des sociétés (2012–2017) », *op. cit.*, n° 5, p. 245–246.

1777. À ce sujet, voy. notamment O. Caprasse et L. Léonard, « Les principes généraux de la réforme », in R. Aydogdu et O. Caprasse (dir.), *Le Code des sociétés et des associations — introduction à la réforme du droit des sociétés*, CUP, vol. 186, Limal, Anthemis, décembre 2018, p. 8–40, spéc. p. 12–13.

1778. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 8.

1779. *Voy. supra*, n° 52.

société belge ayant son siège réel en Belgique ne [pouvait] pas émigrer à l'étranger sans changer de nationalité, alors qu'une société d'un pays qui applique la théorie du siège statutaire peut [im]migrer en Belgique en conservant sa nationalité<sup>1780</sup> ». Tenant compte de cette situation jugée regrettable, le Code de droit international privé retient désormais le siège statutaire pour critère de rattachement.

Les sociétés belges peuvent se déplacer plus facilement et, réciproquement, la Belgique peut attirer des implantations de sociétés étrangères, quand bien même le centre de leurs intérêts économiques se trouve ailleurs<sup>1781</sup>.

**500. L'affirmation d'une logique de marché dans le processus d'élaboration de la loi.** Le législateur belge entend manifestement proposer un droit belge des personnes morales compétitif et attractif. Le droit belge est considéré comme un produit sur le marché européen de la norme, un produit qui pourrait désormais s'exporter<sup>1782</sup>. C'est en gardant à l'esprit cette idée qu'il est permis de comprendre certaines des orientations prises. En laissant libre cours aux statuts à beaucoup d'égards, le législateur belge (l'offrant) fait le pari de réduire le nombre de formes juridiques sans réduire l'offre; nous y reviendrons<sup>1783</sup>.

### Sous-section 3. *Structure du Code des sociétés et des associations*

**501. Intégration de la réglementation de trois types de personnes morales et adaptation corrélative de la structure du Code.** Malgré sa dénomination laconique quelque peu trompeuse, le Code des sociétés et des associations intègre le droit des sociétés, le droit des associations *et* celui des fondations. Sous réserve de l'application du droit transitoire<sup>1784</sup>, la loi du 27 juin 1921 et le Code des sociétés ont été abrogés<sup>1785</sup>.

1780. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 12.

1781. K. Geens, *Le saut vers le droit de demain*, brochure éditée par le ministre de la Justice, 6 décembre 2016, disponible *via* le lien suivant : <https://www.koengeens.be/fr/policy/recodification>, n° 238, p. 71.

1782. 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, p. 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.*, n° 2018/8, p. 669–704, spéc. n° 49, p. 696 et les références de la note subpaginale (174).

1783. Voy. *infra*, n° 510.

1784. Voy. *infra*, n°s 532, 561 et 562.

1785. Art. 34 et 35 de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 avril 2019.

Le Code des sociétés et des associations est composé de cinq parties.

La première partie, intitulée « Dispositions générales », contient des dispositions introductives (livre 1<sup>er</sup>), des dispositions communes qui s'appliquent à toutes les personnes morales régies par le Code pour autant qu'il n'y soit pas dérogé par les livres qui suivent<sup>1786</sup> (livre 2) et les dispositions relatives aux comptes annuels (livre 3).

La deuxième partie (« Les sociétés » ; livres 4 à 8) reprend les dispositions spécifiques aux sociétés (notamment la société à responsabilité limitée au livre 5 ; la société coopérative au livre 6 et les divers agréments possibles au livre 8).

La troisième partie (« Les associations et les fondations ») consigne les dispositions relatives aux A.S.B.L. (livre 9), A.I.S.B.L. (livre 10) et fondations (livre 11).

La quatrième partie (« Restructuration et transformation ») reprend la réglementation relative aux restructurations de sociétés (livre 12), aux restructurations d'associations et de fondations (livre 13) et à la transformation (nationale et transfrontalière) des personnes morales (livre 14).

La cinquième partie (« Formes légales européennes ») contient finalement quatre livres consacrés respectivement à la société européenne (livre 15), à la société coopérative européenne (livre 16), au parti politique européen et à la fondation politique européenne (livre 17) et, enfin, au groupement européen d'intérêt économique (livre 18).

## SECTION 2. L'ÉVOLUTION DU DROIT DES PERSONNES MORALES

**502. Plan de la section.** Comme sa structure le laisse entrevoir, le contenu du Code des sociétés et des associations est assurément *vaste*. Compte tenu de l'objet de notre étude, seuls certains aspects du Code seront envisagés. Comme les *normes de référence* sont nécessaires et suffisantes pour comprendre l'articulation entre droit des personnes morales et droit fiscal dans l'étude du régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales, c'est sur la base de ces normes que nous décrirons les évolutions du droit des personnes morales (sous-section 1). Cette présentation révélera, *par touches*,

---

1786. Certaines dispositions communes ne sont donc pas communes... Ce procédé a suscité certaines critiques. Voy. notamment et par exemple *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 17 (« l'intervenant insiste pour que seules les dispositions réellement communes soient inscrites dans le livre 2 et non celles qui sont, en fait, spécifiques à différentes formes ») et p. 31 (lors des auditions, MM. Davagle et Coipel « ont en outre expliqué que le livre 2 était erronément intitulé 'Dispositions communes' puisque toutes les dispositions de ce livre ne s'appliquaient pas aux sociétés, ASBL, AISBL et fondations. On peut donc difficilement affirmer que le projet de loi forme une simplification »).

les changements concernant la définition de la spécialité légale de l'A.S.B.L. et de la société. Nous nous pencherons ensuite, en adoptant une *approche globale*, sur la redéfinition de la spécialité légale des personnes morales, sur le tracé d'une nouvelle *summa divisio* entre l'A.S.B.L. et la société, ainsi que sur la place essentielle qu'occupent les mécanismes d'*asset lock* dans le Code des sociétés et des associations (sous-section 2).

### **Sous-section 1. *Les entreprises sociales face au Code des sociétés et des associations : quo vadis ?***

**503. Canevas d'analyse.** Nous examinerons successivement les différentes formes adoptées par les entreprises sociales (I, II, III et IV). Pour chacune de ces structures, nous suivrons un même canevas.

Dans un premier temps, nous décrirons d'abord l'évolution du droit depuis l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations sous deux aspects : la définition de la structure envisagée, d'une part, et sa réglementation à travers le seul prisme des normes de référence, d'autre part (A).

Nous confronterons brièvement, et dans un second temps, les textes du C.S.A. à la réglementation précédemment en vigueur (B).

#### **I. *La société coopérative agréée***

##### **A. *La société coopérative agréée dans le Code des sociétés et des associations***

###### **1. Définitions**

**504. Les trois temps de la définition de la société coopérative agréée.** Avant d'appréhender les spécificités de la société coopérative agréée (c), il convient d'aborder les traits les plus saillants de la réforme sur la définition de la société (a) et de la société coopérative (b).

###### **a. *La société dans le C.S.A. (art. 1:1)***

Une société est constituée par un acte juridique par lequel une ou plusieurs personnes, dénommées associés, font un apport. Elle a un patrimoine et a pour objet l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées. Un de ses buts est de distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect.

**505. Possible constitution d'une société unipersonnelle, sauf exceptions.** La possibilité de constituer une société unipersonnelle, jusqu'ici accessibles aux seules S.P.R.L.<sup>1787</sup>, se généralise, vraisemblablement pour

1787. Voy. les art. 1<sup>er</sup>, al. 2 et 211 du C. Soc.

éviter de devoir prendre parti dans le débat relatif au caractère contractuel ou institutionnel des sociétés<sup>1788</sup>. Ce principe souffre toutefois d'exceptions pour les sociétés qui, par nature, ne peuvent être constituées que moyennant la réunion de plusieurs personnes ; celles-ci demeurent soumises à ces règles particulières. Ainsi, la société simple — anciennement « société de droit commun » — reste un contrat entre deux ou plusieurs personnes alors que la société coopérative, qui suppose une certaine coopération, requiert trois personnes au moins pour sa constitution<sup>1789</sup>.

**506. Une société, un patrimoine.** Une société a un patrimoine. Cette caractéristique est commune à toutes les sociétés, y compris les sociétés simples, dépourvues de personnalité juridique. Reconnaître un patrimoine à une entité dénuée de la personnalité juridique avait pu étonner vu que les notions de patrimoine et de personnalité juridique sont traditionnellement liées dans le système juridique belge<sup>1790</sup>. Toutefois, il ne s'agit pas ici d'affirmer qu'une société non personnalisée peut devenir un sujet de droit, mais de consacrer l'idée selon laquelle la création d'une société, même non personnalisée, engendre une séparation entre le patrimoine des associés et l'avoir social<sup>1791</sup>. Il résulte de cette analyse, fondée sur le droit commun et qui s'inspire du régime de l'indivision successorale, que les créanciers personnels des associés ne peuvent saisir que la part sociale de leur débiteur et non directement les avoirs de la société<sup>1792</sup>. C'est d'ailleurs sur la base de cette analyse que le législateur a décidé qu'une société simple pouvait être qualifiée d'entreprise pour l'application du livre XX du C.D.E.<sup>1793</sup>. Le fait de pouvoir prononcer la faillite d'une société sans personnalité juridique

---

1788. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 25. Concernant le débat, voy. notamment I. Corbisier, *La société : contrat ou institution ? Droits étasunien, français, belge, néerlandais, allemand et luxembourgeois*, Bruxelles, Larcier, 2011.

1789. Voy. art. 6:3 et 6:14, 4°, du C.S.A.

1790. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/002, p. 7–10 (extrait de l'avis du Conseil d'État d'octobre 2017).

1791. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 25–27.

1792. Voy. P. Van Ommeslaghe, « Le droit commun de la société et la société de droit commun », in *Aspects récents du droit des contrats*, Bruxelles, Jeune Barreau de Bruxelles, 2001, p. 155–235, spéc. n° 42, p. 211 ; K. Geens et P. Van Ommeslaghe, « L'articulation du régime des sociétés de personnes », in Centre belge de droit des sociétés, *La modernisation du droit des sociétés / De modernisering van het vennootschapsrecht*, op. cit., p. 15–25, spéc. p. 23–24. À ce sujet, voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 25–27.

1793. À ce sujet, voy. 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 », op. cit., n°s 7–10, p. 828–829 et n° 12, p. 830.



implique la reconnaissance d'un patrimoine affecté nonobstant l'absence de personnalité juridique<sup>1794</sup>.

**507. Distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect, un des buts de la société.** Les textes initiaux prévoyaient que la société a *pour but* « de distribuer ou de procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect ». Par conséquent, la définition de la société n'intégrait plus la possibilité pour une société à finalité sociale de rester en marge de cette vocation à distribuer un avantage patrimonial direct ou à procurer à titre principal un avantage patrimonial indirect aux associés. L'adoption d'un amendement n° 331 a clarifié la possibilité pour une société d'avoir des buts multiples, en ce compris des buts désintéressés — la société coopérative agréée comme entreprise sociale a pour but principal, dans l'intérêt général, de générer un impact sociétal positif pour l'homme, l'environnement ou la société —, tout en précisant que toute société a *notamment* pour but de distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect<sup>1795</sup>. Il est ainsi apparu « utile d'inviter les fondateurs d'une société à envisager des buts allant au-delà de la distribution de profit et portant, par exemple, sur la société ou l'environnement<sup>1796</sup> », et plus généralement, sur la prise en compte des *stakeholders*. Le cas échéant, il convient de décrire précisément ce ou ces autre(s) but(s) dans l'extrait de l'acte constitutif<sup>1797</sup> ainsi que dans les statuts de la société<sup>1798</sup>.

#### b. La société coopérative dans le C.S.A. (art. 6:1)

§ 1<sup>er</sup>. La société coopérative a pour but principal la satisfaction des besoins et/ou le développement des activités économiques et/ou<sup>1799</sup> sociales de ses

1794. P. T'Kint, « L'application du livre XX du Code de droit économique aux associations », in C. Alter (dir.), *Le nouveau livre XX du Code de droit économique consacré à l'insolvabilité des entreprises*, op. cit., p. 47–67, spéc. p. 59.

1795. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/008, p. 190 (amendement) et *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 107 (discussions) et p. 184 (vote).

1796. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/008, p. 190.

1797. Art. 2:8, § 2, 11°, du C.S.A.Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/008, p. 192 (amendement) et *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 112 (discussion) et p. 187 (vote).

1798. Art. 2:5, § 1<sup>er</sup>, al. 3, du C.S.A. tel que modifié par la loi du 28 avril 2020 transposant la directive (UE) 2017/828 du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2017 modifiant la directive 2007/36/CE en vue de promouvoir l'engagement à long terme des actionnaires, et portant des dispositions diverses en matière de sociétés et d'associations, *M.B.*, 6 mai 2020.

1799. Notons que, selon la version néerlandophone du texte, ce sont les activités économiques et sociales qui sont visées (« De coöperatieve vennootschap heeft tot voornaamste doel aan de behoeften van haar aandeelhouders te voldoen en/of hun economische en sociale activiteiten te ontwikkelen »).

actionnaires ou bien de tiers intéressés notamment par la conclusion d'accords avec ceux-ci en vue de la fourniture de biens ou de services ou de l'exécution de travaux dans le cadre de l'activité que la société coopérative exerce ou fait exercer. La société coopérative peut également avoir pour but de répondre aux besoins de ses actionnaires ou de ses sociétés mères et leurs actionnaires ou des tiers intéressés que ce soit ou non par l'intervention de filiales. Elle peut également avoir pour but de favoriser leurs activités économiques et/ou sociales par une participation à une ou plusieurs autres sociétés.

La qualité d'actionnaire peut être acquise sans modification des statuts et les actionnaires peuvent, dans les limites prévues par les statuts, démissionner à charge du patrimoine social et être exclus de la société. [...]

§ 2. Les actions d'une société coopérative ne peuvent être admises à la négociation sur un marché réglementé au sens de l'article 1:11, ni sur un marché non réglementé. En cas de cotation des autres titres sur un marché réglementé au sens de l'article 1:11, la société devient une entité d'intérêt public visée à l'article 1:12, 2°.

§ 3. Une société coopérative peut être agréée conformément aux dispositions du livre 8.

§ 4. La finalité coopérative et les valeurs de la société coopérative sont décrites dans les statuts et, le cas échéant, complétées par une explication plus détaillée dans un règlement intérieur ou une charte.

**508. Le maintien des seules sociétés coopératives à responsabilité limitée.** Dès lors que, comme le relève l'exposé des motifs, la société coopérative à responsabilité illimitée (S.C.R.I.) a presque disparu en pratique<sup>1800</sup>, celle-ci est supprimée. La société coopérative à responsabilité limitée (S.C.R.L.) est finalement<sup>1801</sup> maintenue. Compte tenu de la suppression de la S.C.R.I., les termes « société coopérative » et l'abréviation corrélatrice « SC » suffisent.

**509. La société coopérative pour les « vraies coopératives » et la société à responsabilité limitée pour les « fausses coopératives ».** Le législateur a souhaité que la forme coopérative soit dorénavant réservée aux sociétés qui adhèrent « au modèle coopératif ». Pour les anciennes sociétés coopératives qui avaient opté jusqu'ici pour la forme coopérative uniquement pour bénéficier de son cadre attractif (autrement dit pour les « fausses

1800. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 31. Les parties qui voudraient instituer une société qui présente les traits de la S.C.R.I. pourraient recourir à une contractualisation de la société en nom collectif (SNC). Voy. à ce sujet : R. Aydogdu et L. Nickels, « La société à responsabilité limitée et les autres formes de sociétés », in R. Aydogdu et O. Caprasse (dir.), *Le Code des sociétés et des associations — introduction à la réforme du droit des sociétés*, CUP, vol. 186, Limal, Anthemis, décembre 2018, p. 66–100, spéc. n° 97, p. 91.

1801. Voy. *infra*, n° 510.

coopératives<sup>1802</sup> »), le Code des sociétés et des associations prévoit désormais le cadre de la société à responsabilité limitée (ou S.R.L.) qui jouit, à l'instar de la S.C., d'une grande flexibilité<sup>1803</sup>.

**510. Le régime de la société coopérative dérogeant au régime de la société à responsabilité limitée — évolution ?** Avant l'adoption de l'amendement n° 542, les articles 6:1 à 6:13 étaient spécifiques à l'encadrement juridique des sociétés coopératives. Pour le reste, sauf dérogations, le régime juridique de la société coopérative était calqué sur celui de la S.R.L. auquel le Code renvoyait<sup>1804</sup>. Pour expliquer, à tout le moins partiellement, ce modèle d'encadrement « par renvoi », il convient de préciser qu'il avait été envisagé *ab initio* de supprimer purement et simplement la forme de la société coopérative. L'on avait considéré que le cadre de la S.R.L. aurait permis de rencontrer les besoins du secteur coopératif; or, la suppression de formes juridiques jugées superflues participe précisément à l'objectif de simplification au cœur de la réforme du droit des personnes morales<sup>1805</sup>. *In casu*, les représentants du monde coopératif ont semble-t-il fait entendre leur voix pour que les spécificités de la philosophie coopérative soient reconnues.

Ainsi, il a été décidé de maintenir symboliquement la forme de la coopérative pour les « véritables » coopératives. Toutefois, dans l'idée que le cadre légal de la S.R.L. aurait pu suffire, par le système du renvoi, la société coopérative devenait au fond une variante de la S.R.L. Cette option a elle

1802. Voy. *supra*, n° 248.

1803. Le régime souple de démission au bénéfice ou à charge du patrimoine social qui caractérise de nos jours la société coopérative pourra devenir une réalité également dans la SRL (*Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 186–188). Les admissions y seront également facilitées par le biais d'un rapprochement au régime en vigueur dans les S.A. (cf. la possibilité d'attribuer à l'organe d'administration le pouvoir d'émettre de nouvelles actions — art. 5:134 du C.S.A. — ou encore la possibilité de limiter le droit de préférence ou de souscription préférentielle, art. 5:130 du C.S.A.). Voy. O. Caprasse, R. Aydogdu et L. Léonard, « Questions choisies de droit des sociétés (2012–2017) », *op. cit.*, n° 43, p. 254). La flexibilisation du droit de la SRL et la faculté nouvelle de prévoir dans les statuts d'une SRL une possibilité de sortie des actionnaires à charge du patrimoine social font en sorte que, en dehors du secteur réellement coopératif, une forme juridique coopérative distincte sera inutile. Dit autrement, les « fausses » coopératives devraient disparaître pour prendre les traits d'une SRL. Les sociétés professionnelles pourront donc adopter la forme juridique de la SRL et, si elles le souhaitent, faire figurer dans leurs statuts un régime souple de démission (art. 5:154 et s. du C.S.A.).

1804. Pour une critique de cette méthode sur le plan légistique, voy. notamment H. Culot et N. Tissot, « Le cadre juridique de la société coopérative et les perspectives d'avenir », *op. cit.*, p. 25–26.

1805. 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*, *op. cit.*, p. 63–87, spéc. p. 64, 72 et 73. L'on ne peut manquer de remarquer qu'en 1873, l'on avait affaire à des discussions semblables (voy. *supra*, n° 240).

aussi fait l'objet d'un certain nombre de critiques<sup>1806</sup>. Deux principaux reproches étaient adressés. Premièrement, « l'utilisation de la technique du renvoi combinée à la suppression de tous les articles ou passages d'articles du livre 5 qui ne s'appliquent pas à la société coopérative (soit parce que le livre 6 prévoit une disposition spécifique ou une règle contraire, soit parce qu'il y déroge explicitement) rend[aient] difficilement accessibles les règles relatives à la société coopérative ». Deuxièmement, ce système faisait de la coopérative une « modalité de la société à responsabilité limitée ». Or, la reconnaissance expresse de la société coopérative comme forme juridique distincte disposant d'un cadre juridique *ad hoc* — c'est-à-dire qui rend compte de l'identité des sociétés coopératives et qui permette la mise en place d'une politique et d'un cadre juridique favorable — est promue par différentes instances internationales (l'Organisation Internationale du Travail, la Commission européenne ou encore l'Assemblée générale des Nations Unies)<sup>1807</sup>.

Avec l'adoption de l'amendement n° 542, qui a proposé un livre 6 autonome, l'on a voulu accroître l'accessibilité et la lisibilité du cadre juridique des coopératives. La mise en exergue de la spécificité des coopératives a également justifié cet amendement. Toutefois, notons que, pour bien des dispositions, les textes du livre 5 ont été recopiés dans le livre 6<sup>1808</sup>. Ainsi, alors que le principe de démocratie économique « un homme, une voix » était promu, de manière supplétive, dans le modèle initialement retenu<sup>1809</sup>, l'on en est revenu à la logique « une action, une voix » dans le texte adopté<sup>1810</sup>.

**511. Une définition calquée sur celle de la société coopérative européenne, une définition trop large à certains égards — évolution?** Selon l'exposé des motifs, la société coopérative peut notamment exercer ou faire exercer des activités qui impliquent la conclusion avec ses actionnaires d'accords en matière de fourniture de biens, de fourniture de services ou d'exécution de travaux. La société coopérative peut également faire office d'instrument de défense des besoins économiques ou sociaux de ses actionnaires, en particulier lorsque la société permet d'atteindre un meilleur

1806. Voy. notamment : *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 27, 59 et 267 et l'amendement n° 77 (*Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/005, p. 25–92).

1807. Voy. spéc. sur ce point *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/005, p. 80–81.

1808. Voy. pour une illustration *infra*, note subpaginale (2150).

1809. Art. 6:3, § 2, al. 2, du C.S.A. en projet : « Sauf disposition statutaire contraire, chaque actionnaire dispose d'un même droit de vote et les décisions sont prises aux majorités et suivant les règles applicables aux sociétés à responsabilité limitée » (*Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/015, p. 244).

1810. Art. 6:41, al. 1<sup>er</sup>, du C.S.A. : « Sauf disposition statutaire contraire, chaque action donne droit à une voix » (*Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/022, p. 259). Voy. aussi *infra*, n° 514.

résultat collectif en concentrant des forces ou des moyens en son sein<sup>1811</sup>. Toujours selon l'exposé des motifs, la définition est proposée par analogie avec la société coopérative européenne (ou SEC)<sup>1812</sup> tout comme il conviendrait de s'aligner sur la terminologie utilisée par le législateur européen dans le règlement relatif au statut de la SEC<sup>1813</sup>. Si des principes coopératifs sont consacrés dans le règlement de 2003<sup>1814</sup>, il convient toutefois d'observer que « les conditions ne sont pas très strictes, dès lors qu'elles figurent dans un considérant<sup>1815</sup>[,] qu'elles énoncent des principes sur un mode conditionnel<sup>1816</sup> » et que, si « certains principes sont mis en œuvre dans des dispositions du règlement, comme l'attribution d'une seule voix par associé<sup>1817</sup> ou celle de l'affectation de l'actif net à une fin désintéressée en cas de liquidation de la société<sup>1818</sup>[,] ces règles sont toutefois assorties de diverses possibilités de dérogations<sup>1819</sup> ».

---

1811. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 191.

1812. Voy. art. 1<sup>er</sup>.3 du 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. Sur la société coopérative européenne, voy. notamment D. Gol, « La société coopérative européenne », in N. Thirion (coord.), *Droit international et européen des sociétés*, *op. cit.*, p. 232–260, spéc. n° 398, p. 233.

1813. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 191.

1814. Ce règlement fait partie de notre droit compte tenu des renvois qui y sont faits dans les articles 949 à 1011 du C. Soc.

1815. Considérant 10 du règlement (CE) n° 1435/2003, *op. cit.* : « Une société coopérative européenne (ci-après dénommée “SEC”) devrait avoir pour objet principal la satisfaction des besoins de ses membres et/ou le développement de leurs activités économiques et sociales, dans le respect des principes suivants : – ses activités devraient avoir pour finalité le bénéfice mutuel de ses membres afin que chacun d'entre eux bénéficie des activités de la SEC en fonction de sa participation, – ses membres devraient également être des clients, travailleurs ou fournisseurs ou sont, d'une manière ou d'une autre, impliqués dans les activités de la SEC, – son contrôle devrait être assumé à parts égales entre ses membres, un vote pondéré pouvant toutefois être prévu, afin de refléter la contribution de chaque membre à la SEC, – la rémunération du capital emprunté et des participations devrait être limitée, – ses bénéfices devraient être distribués en fonction des activités réalisées avec la SEC ou utilisés pour satisfaire les besoins de ses membres, – il ne devrait pas y avoir de barrières artificielles à l'adhésion, – en cas de dissolution, l'actif net et les réserves devraient être distribués selon le principe de dévolution désintéressée, c'est-à-dire à une autre entité coopérative poursuivant des fins ou des objectifs d'intérêt général similaires. »

1816. H. Culot, et N. Tissot, « Le cadre juridique de la société coopérative et les perspectives d'avenir », *op. cit.*, p. 23.

1817. Art. 59 du règlement (CE) n° 1435/2003, *op. cit.*

1818. Art. 75 du règlement (CE) n° 1435/2003, *op. cit.*

1819. H. Culot et N. Tissot, « Le cadre juridique de la société coopérative et les perspectives d'avenir », *op. cit.*, p. 23. Voy. aussi d'autres dispositions du règlement concernant les principes coopératifs (variabilité du capital et du nombre de coopérateurs ou « porte ouverte » — art. 1.2 —, inaccessibilité des parts aux tiers — art. 4.11 —, répartition des

La société coopérative a pour but principal la satisfaction des objectifs communs de ses actionnaires ou même de tiers intéressés (besoins ou développement des activités économiques et sociales)<sup>1820</sup>. Cette définition est donc *très, voire trop large* car l'on parvient difficilement à comprendre, sur la seule base de la lettre de la loi, ce qui différencierait une S.R.L. d'une société coopérative : l'exercice en commun de professions libérales ne vise-t-il pas la satisfaction des objectifs communs de ses actionnaires ? Dans son avis d'octobre 2017, le Conseil d'État a d'ailleurs précisé qu'« il est possible que la plupart des sociétés coopératives qui existent actuellement — même celles que les auteurs du projet souhaiteraient voir transformées en S.R.L. — cherchent et parviennent à démontrer qu'elles entrent dans cette définition<sup>1821</sup> ». Si l'on tient compte de l'esprit de la loi, il apparaît, par contre, tout à fait clair que le recours à la société coopérative n'est plus possible pour l'exercice en commun de professions libérales<sup>1822</sup>.

L'adoption, le 26 février 2019, de l'amendement n° 542 tend à mieux rendre compte des spécificités de la société coopérative<sup>1823</sup> et peut-être à rendre possible l'application de la mesure de dissolution des « fausses coopératives<sup>1824</sup> ».

**512. Une définition calquée sur celle de la société coopérative européenne, trop étroite à d'autres égards.** Dans le même temps, la définition retenue a pu être jugée *trop étroite*. Le secteur coopératif soutient en effet que cette définition ne permet pas d'accueillir la diversité des déclinaisons actuelles et futures du modèle coopératif<sup>1825</sup>, comme les coopératives de

---

excédents en proportion de leurs opérations avec la coopérative [ristourne] — art. 66 —, « impartageabilité » des réserves — art. 16).

1820. Art. 6:1, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, du C.S.A.

1821. Voy. l'avis rendu par la section législation du Conseil d'État n° 61.988/2 du 9 octobre 2017, p. 76.

1822. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 186 : « Le code en projet supprime le capital de la SRL et la SC, mais la SC est réservée aux formes de collaboration coopératives définies par la loi. Ainsi cette forme légale n'est-elle par exemple plus utilisable par des sociétés professionnelles. » À ce sujet, voy. notamment O. Caprasse, R. Aydogdu et L. Léonard, « Questions choisies de droit des sociétés (2012–2017) », *op. cit.*, n° 57, p. 257 et n° 64, p. 259.

1823. Voy. *supra*, n° 510.

1824. Voy. *infra*, n° 516.

1825. <http://febecoop.be/fr/cases/les-cooperatives-meritent-leur-propre-legislation/>

second degré<sup>1826</sup> ou encore certaines initiatives coopératives citoyennes<sup>1827</sup>. Le ministre de la Justice a précisé lors des travaux préparatoires qu'il serait « toujours possible de créer une holding coopérative<sup>1828</sup> », et que, par ailleurs, il convenait de garder à l'esprit que la réforme entreprise tend « à conserver exclusivement les formes de sociétés 'utiles' et à les corriger au besoin<sup>1829</sup> » et non à créer des cadres « sur mesure ».

**513. La consécration des principes coopératifs (1) : de l'évocation des principes définis par l'Alliance coopérative internationale dans l'exposé des motifs à la description statutaire de la finalité coopérative et des valeurs de la société.** Pour réagir à différentes critiques qui soulignaient le caractère trop large de la définition, il avait d'abord été décidé de faire référence dans l'exposé des motifs au modèle coopératif international au travers des sept principes coopératifs définis par l'Alliance coopérative internationale (ACI) en 1995<sup>1830</sup>.

Plusieurs amendements, en définitive rejetés, tendaient à incorporer ces principes tantôt directement dans la loi<sup>1831</sup>, tantôt dans les statuts et, en complément, dans un règlement d'ordre intérieur ou une charte<sup>1832</sup>. Jugeant les principes de l'ACI « trop fluctuants », le ministre de la Justice ne s'était pas

1826. Voy. considérant 9 du règlement (CE) n° 1435/2003, *op. cit.* : « Lorsqu'une coopérative est constituée de membres qui sont eux-mêmes des sociétés coopératives, il s'agit d'une coopérative dite 'de deuxième degré'. » Une coopérative de deuxième ou second degré est donc une *holding* coopérative.

1827. Selon la note de positionnement commune des acteurs soutenant le modèle coopératif (novembre 2017, p. 12), une coopérative citoyenne entend développer un modèle particulier d'activité économique pour répondre aux besoins de certaines de ses parties prenantes (et non pour répondre aux besoins immédiats de ses associés). Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 267–268. Voy. les amendements n°s 379 à 382 (*Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/010, p. 30–34). Voy. déjà la proposition de loi visant la création d'un statut pour les sociétés à gestion coopérative et participative (*Doc. parl.*, Chambre, 2014–2015, n° 54–1068/001).

1828. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 68.

1829. *Ibid.*

1830. À savoir : 1. Adhésion volontaire et ouverte à tous ; 2. Pouvoir démocratique exercé par les membres ; 3. Participation économique des membres ; 4. Autonomie et indépendance ; 5. Éducation, formation et information ; 6. Coopération entre les coopératives et 7. Engagement vers la communauté. Voy. notamment : *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 11, 14, 25 et 191.

1831. Voy. l'amendement n° 165 : *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/006, p. 81–82. Voy. déjà en ce sens la proposition de loi modifiant le Code des sociétés, concernant les normes et les valeurs coopératives qui proposait une modification du Code des sociétés afin d'y inscrire les valeurs et les normes coopératives telles que celles définies, notamment, au sein de l'Alliance Coopérative Internationale (*Doc. parl.*, Chambre, 2014, n° 54–0125/001).

1832. Voy. l'amendement n° 77 (*partim*) : *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/005, p. 26.



montré favorable à leur intégration dans les textes<sup>1833</sup>. À ce stade, le livre 6 (spécifique aux sociétés coopératives) ne consacrait que le caractère variable du personnel<sup>1834</sup> et, à titre supplétif uniquement, le principe « un homme, une voix<sup>1835</sup> ».

En fin de compte, le texte adopté précise que la finalité coopérative et les valeurs de la société coopérative sont décrites dans les statuts. Cette description peut, le cas échéant, être complétée par une explication plus détaillée dans un règlement intérieur ou une charte<sup>1836</sup>.

**514. La consécration des principes coopératifs (2) : les principes coopératifs et leur inscription dans le texte de la loi — évolution ?** Nous pouvons observer une relative constance dans la politique de (non) consécration des principes coopératifs dans la loi, nonobstant la volonté de rendre compte de la spécificité des sociétés coopératives. En effet, le principe de la « porte ouverte » est et reste le seul principe consacré de manière impérative depuis 1873<sup>1837</sup>. La *variabilité du personnel* est renforcée dans son principe par la consécration du droit impératif de démissionner (tempéré toutefois, pour un certain temps, pour les fondateurs<sup>1838</sup>) alors qu'il ne s'agissait que d'un principe supplétif dans le Code des sociétés<sup>1839</sup>. Comme c'était le cas auparavant, le principe « une part, une voix » est consacré à titre supplétif<sup>1840</sup>. Dans le silence des statuts, comme c'est le cas depuis l'entrée en vigueur de la loi du 20 juillet 1991<sup>1841</sup>, il revient à l'assemblée générale de décider de l'affectation des bénéfices et des pertes<sup>1842</sup>. Le principe d'incessibilité aux tiers reste assoupli moyennant le respect de certaines conditions<sup>1843</sup>. Il est toutefois prévu que des conventions puissent limiter davantage la cessibilité entre vifs ou la transmissibilité à cause de mort des actions<sup>1844</sup>. Concernant la problématique de l'« impartageabilité » des réserves, les dispositions du C.S.A. relatives au retrait des parts tendent à préciser la marge de manœuvre

1833. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 52 et p. 135–136.

1834. Voy. art. 6:8, 6:9 et 6:11 du C.S.A. en projet et *infra*, n° 521.

1835. Voy. art. 6:3, § 2, al. 2, du C.S.A. en projet.

1836. Art. 6:1, § 4, du C.S.A.

1837. Art. 6:1, § 1<sup>er</sup>, al. 2, 6:120 à 6:123 du C.S.A.

1838. Art. 6:120, § 1<sup>er</sup>, al. 2, 1<sup>o</sup>, du C.S.A.

1839. Art. 367 du C. Soc. : « Sauf disposition statutaire contraire, les associés ont le droit de démissionner ou de retirer une partie de leurs parts. Ce droit ne peut être exercé que dans les six premiers mois de l'année sociale. »

1840. Voy. *supra*, n°s 264 et 510.

1841. Voy. *supra*, n° 256.

1842. Art. 6:114 du C.S.A.

1843. Art. 6:54 du C.S.A.

1844. Art. 6:56 du C.S.A.



dont disposeront les associés pour définir leur politique à cet égard<sup>1845</sup> : la liberté statutaire est consacrée sous réserve d'exceptions vouées à préserver l'équilibre financier de la société coopérative.

**515. La société coopérative, une structure « à choix multiples ».** La société coopérative constitue la base unique sur laquelle plusieurs agréments peuvent se greffer de telle manière que la société coopérative peut, comme nous le verrons, arborer plusieurs visages : société coopérative<sup>1846</sup> ; société coopérative agréée<sup>1847</sup> ; société coopérative agréée comme entreprise sociale<sup>1848</sup> ou société coopérative agréée entreprise sociale<sup>1849</sup>. À ces quatre modalités, l'on peut encore ajouter l'agrément en tant qu'entreprise agricole — qui peut également s'adosser à une société en nom collectif, une société en commandite ou une S.R.L.<sup>1850</sup> — et la société coopérative européenne<sup>1851</sup>.

**516. Sanction d'une violation de la spécialité légale de la société coopérative : la dissolution judiciaire (art. 6:127 du C.S.A.).** À la requête soit d'un actionnaire, soit d'un tiers intéressé, soit du ministère public, le tribunal de l'entreprise peut prononcer la dissolution d'une société coopérative qui ne répond pas aux exigences de l'article 6:1 du C.S.A. Le tribunal peut, le cas échéant, accorder à la société un délai en vue de régulariser sa situation.

*c. La société coopérative agréée dans le C.S.A. (art. 8:4)*

Une société coopérative dont le but principal consiste à procurer à ses actionnaires un avantage économique ou social, pour la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés, peut être agréée en application 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 et de ses arrêtés d'exécution.

Elle ajoute à la dénomination de sa forme légale le terme « agréée » et est désignée en abrégé « SC agréée ».

Si elle ne respecte pas les limites apportées par la loi précitée aux distributions, ces distributions sont frappées de nullité.

1845. Art. 6:120 à 6:123 du C.S.A. Voy. *infra*, n° 521.

1846. On parlera alors d'une « SC » (art. 1:5, § 2, du C.S.A.). Celle-ci doit respecter les prescrits du livre 6 du C.S.A.

1847. On évoquera alors une « SC agréée » (art. 8:4, al. 1<sup>er</sup>, du C.S.A.), respectant les prescrits du livre 6 et l'article 8:4 du C.S.A. (voy. *infra*, n° 517 et s.).

1848. Il s'agira alors d'une « SC agréée comme ES » (art. 8:5, § 1<sup>er</sup>, dernier al., du C.S.A.), conformément au livre 6 et à l'article 8:5, § 1<sup>er</sup>, du C.S.A. (voy. *infra*, n° 546 et s.).

1849. En abrégé « SCES agréée » (art. 8:5, § 2, du C.S.A.) qui sera conforme au livre 6 ainsi qu'aux articles 8:4 et 8:5 du C.S.A. (voy. *infra*, n° 554 et s.).

1850. Voy. art. 8:2 du C.S.A.

1851. Livre 16 du C.S.A.

Les statuts d'une SC agréée peuvent prévoir que le patrimoine subsistant lors de la liquidation après apurement du passif et remboursement de l'apport versé par les actionnaires et non encore remboursé est affecté à des activités économiques ou sociales qu'elle entend promouvoir.

**517. Maintien d'un processus externalisé d'agrément, mais reconnaissance et compléments dans le C.S.A.**<sup>1852</sup>. Pour définir la société coopérative agréée, l'article 8:4 du Code renvoie à l'ancien dispositif d'agrément, c'est-à-dire à la loi du 20 juillet 1955 combinée à l'arrêté royal d'exécution du 8 janvier 1962. Le ministre de l'Économie conserve la compétence de délivrer l'agrément et de contrôler, via les agents du S.P.F. Économie, le bon respect des critères qui conditionnent son octroi. La loi de 1955 intègre, outre l'agrément des sociétés coopératives, celui des entreprises sociales et des entreprises agricoles<sup>1853</sup>.

Le Code, en faisant mention de la dénomination de la société coopérative *agréée* et de son abréviation en tant que « SC agréée », reconnaît d'une certaine manière cet agrément<sup>1854</sup>. L'article 8:4 prévoit en outre que les distributions opérées pendant la vie de la société et qui seraient contraires aux conditions d'agrément sont frappées de nullité. Concernant l'affectation du boni de liquidation, les actifs qui subsisteraient après le paiement du passif et le remboursement de l'apport versé par les actionnaires peuvent être répartis entre les actionnaires. Toutefois, une société coopérative agréée *peut* stipuler dans ses statuts que tout ou partie de son boni de liquidation est réservé aux activités économiques ou sociales qu'elle entend promouvoir<sup>1855</sup>.

**518. Maintien d'un processus d'agrément nonobstant l'adhésion de la société coopérative à la philosophie coopérative.** Jusqu'ici, le système de l'agrément était le seul moyen permettant de distinguer les « vraies

1852. À ce sujet, voy. l'audition de M. Debry : « Il est préférable d'inclure l'ensemble des dispositions relatives à l'agrément de la SC dans une seule source de droit plutôt que de procéder par moitié dans le Code et par moitié dans une loi complémentaire » (*Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 269).

1853. Voy. la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 avril 2019 (art. 24–25).

1854. Voy. H. Culot et N. Tissot, « Le cadre juridique de la société coopérative et les perspectives d'avenir », *op. cit.*, p. 26. Actuellement, les sociétés coopératives agréées peuvent utiliser un logo particulier pour leurs publications (voy. <https://economie.fgov.be/fr/themes/entreprises/creer-une-entreprise/demarches-pour-creer-une/formes-de-societes/societes-cooperatives/agrement/les-avantages-lies-lagrement>).

1855. Art. 8:4, al. 4, du C.S.A. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 278 : « Une destination du patrimoine résiduaire correspondant à son objet est obligatoire pour toute entreprise sociale agréée et donc facultative pour une SC agréée (qui n'est pas agréée comme entreprise sociale). De cette manière, une SC agréée peut donner son patrimoine résiduaire en tout ou en partie à un but social en cas de liquidation, sans être toutefois obligée de le faire. »

coopératives » des « fausses coopératives ». Dans le nouveau système, la forme coopérative revient aux vraies coopératives, mais le système d'agrément subsiste. Pour comprendre le système adopté, l'analyse des travaux préparatoires et d'études qui leur sont antérieures revêt une utilité certaine. Pour rappel, il était initialement prévu d'abandonner les deux formes de la société coopérative (SCRI et SCRL) partant de l'idée que la société (privée) à responsabilité limitée permettrait, par sa souplesse, de consacrer les principes coopératifs en usant de la liberté statutaire. Cette société aurait pu, dans des conditions qui auraient dû être déterminées, soumettre une demande de reconnaissance au CNC pour bénéficier de l'effet « label » accompagnant l'agrément<sup>1856</sup>. *In fine*, la SC a été conservée et est dédiée aux coopératives véritables. Dans ces conditions, pourquoi conserver un agrément spécifique? Pourquoi ne pas avoir inséré les conditions actuelles d'agrément des coopératives dans le cadre juridique *de base* de la société coopérative? Si le secteur coopératif avait envisagé cette solution comme une alternative théoriquement envisageable, il l'a rejetée au motif qu'elle « ne correspond pas à l'historique belge en la matière » tout en manifestant son attachement au maintien du CNC et au système de l'agrément<sup>1857</sup>.

2. La société coopérative agréée à travers le prisme des normes de référence

- a. *L'organisation peut-elle réaliser une activité économique continue?*

**519. Exercice d'une activité économique.** Une société coopérative agréée est avant tout une société qui exerce une ou plusieurs activités économiques déterminées.

- b. *Une finalité sociale et première est-elle prévue?*

**520. Possibilité de poursuivre un but désintéressé.** Sans écarter la possibilité de poursuivre un but désintéressé, une *société* coopérative agréée a notamment pour but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect.

- c. *Quels sont les mécanismes qui assurent une affectation du surplus aux buts sociaux?*

**521. Grande liberté statutaire concernant le retrait des parts (affectation indirecte).** Concernant les modalités d'un retrait de parts, ce sont les articles 6:120 à 6:123 du C.S.A. qui doivent être consultés en lieu et

---

1856. À ce sujet, voy. O. Caprasse et M. Wyckaert, *op. cit.*, n° 11, p. 73.

1857. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 274.

place des articles 374 et 375 du Code des sociétés. Ces dispositions édictent les différentes circonstances qui appellent, si les statuts ne prévoient pas le contraire, un remboursement pour le retrait des parts : l'article 6 : 120 pour la démission ; l'article 6 : 121 pour le décès, la faillite, la déconfiture ou encore l'interdiction d'un associé ; l'article 6 : 122 pour le cas où les statuts prévoient que l'actionnaire qui ne répond plus aux exigences statutaires pour devenir actionnaire est à ce moment réputé démissionnaire de plein droit<sup>1858</sup> ; l'article 6 : 123 pour l'exclusion de l'actionnaire.

L'article 6 : 120 précise les conditions et les modalités du retrait pour la démission au sens strict, mais également, par renvoi et sauf exception<sup>1859</sup>, pour les cas qui y sont assimilés et pour l'exclusion<sup>1860</sup>. Le cadre prévu est pour partie supplétif et pour partie impératif. Quelques règles s'imposent « nonobstant toute disposition statutaire contraire » :

- le droit pour les actionnaires de démissionner de la société coopérative à charge de son patrimoine, un droit tempéré par une impossibilité provisoire de deux ans pour les *fondateurs*<sup>1861</sup> d'exercer leur droit de démission au sens strict afin de préserver la société dans sa phase de démarrage ;
- le droit pour la société d'exclure un actionnaire pour justes motifs<sup>1862</sup> ;

---

1858. Cette disposition résulte de l'adoption d'un amendement : *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/008, p. 111–112 (amendement) ; *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 139 (discussion) et p. 211 (vote).

1859. Pour les cas assimilés à la démission et pour l'exclusion, notons toutefois que les textes légaux rejettent l'application de deux dispositions prévues à l'article 6 : 120 du C.S.A., à savoir, la règle impérative prévoyant que la démission des fondateurs n'est autorisée qu'à partir du troisième exercice suivant la constitution (6 : 120, § 1<sup>er</sup>, al. 2, 1<sup>o</sup>, du C.S.A.) et la règle supplétive selon laquelle les actionnaires ne peuvent démissionner que pendant les six premiers mois de l'année (6 : 120, § 1<sup>er</sup>, al. 2, 2<sup>o</sup>, du C.S.A.).

1860. Le texte initialement proposé et relatif à l'exclusion n'établissait pas ce renvoi vers l'article 6 : 120 du C.S.A. si bien que l'on pouvait se demander si le droit au remboursement existait.

1861. Le texte initial prévoyait une impossibilité provisoire générale de démissionner. Toutefois, un amendement pour limiter le dispositif aux seuls fondateurs a été adopté. Si la société veut se prémunir de départs excessifs d'actionnaires « non fondateurs », elle pourra mais elle devra en fixer les modalités dans ses statuts (voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/008, p. 110 [amendement] ; *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 139 [discussion] et p. 211 [vote]).

1862. Actuellement, l'article 367 C. Soc. indique que les statuts peuvent exclure le droit de démissionner : « Sauf disposition statutaire contraire, les associés ont le droit de démissionner ou de retirer une partie de leurs parts. Ce droit ne peut être exercé que dans les six premiers mois de l'année sociale. » Toutefois, comme le notent M. Culot et Mme Tissot, « la possibilité d'une exclusion totale n'est pas admise par tous » (H. Culot et N. Tissot, « Le cadre juridique de la société coopérative et les perspectives d'avenir », *op. cit.*, p. 33 faisant référence à : G. Horsmans, « La société coopérative », *T.P.D.C.*, t. IV, vol. 1, Waterloo, Kluwer, 2012, p. 351).

- la suspension du droit au paiement si le remboursement ne satisfaisait pas aux tests de solvabilité et de liquidité<sup>1863</sup>. En vertu du *test de solvabilité*, l'actif net ne peut pas devenir négatif à la suite de la distribution<sup>1864</sup>. Compte tenu du *test de liquidité*, à la suite de la distribution, la société doit pouvoir, en fonction des développements auxquels on peut raisonnablement s'attendre, continuer à s'acquitter de ses dettes au fur et à mesure de leur échéance pendant une période d'au moins douze mois à compter de la date de la distribution<sup>1865</sup>.

Quant à la valorisation des parts, s'il est satisfait aux deux tests, c'est manifestement une grande liberté statutaire qui caractérise ce régime puisque l'on prévoit expressément que celui-ci est supplétif<sup>1866</sup>. Le régime qui s'impose dans le silence des statuts prévoit que le montant de la part de retrait pour les actions pour lesquelles l'actionnaire concerné demande sa démission est égal au montant réellement libéré et non encore remboursé pour ces actions sans cependant être supérieur au montant de la valeur d'actif net de ces actions telle qu'elle résulte « des derniers comptes annuels approuvés ». La référence faite aux derniers comptes approuvés — contrairement au régime existant qui se réfère au « bilan de l'année sociale pendant laquelle ces faits ont eu lieu » — permet d'accélérer le processus de remboursement<sup>1867</sup> : en effet, sauf disposition statutaire contraire, les actionnaires ne peuvent démissionner que pendant les six premiers mois de l'exercice social<sup>1868</sup>, la démission prend effet le dernier jour du sixième mois de l'exercice et la valeur de la part de retrait doit être payée au plus tard dans le mois qui suit<sup>1869</sup>.

**522. Limites d'affectation de surplus en cours de vie de la société (affectations directe et indirecte) parmi les conditions d'agrément.** L'article 8 : 4 du C.S.A. renvoie, pour rappel, aux critères d'agrément énumérés dans l'arrêté royal du 8 janvier 1962<sup>1870</sup>. Les limites concernant l'affectation du surplus concernent uniquement les événements survenus en cours de vie : le dividende octroyé aux associés sur les parts du capital social ne peut pas dépasser 6 % de la valeur nominale des parts sociales après retenue du

1863. Au sujet du dispositif prévu pour les SRL sur lequel est calqué le régime des SC, voy. notamment R. Aydogdu et L. Nickels, *op. cit.*, n<sup>os</sup> 20–26, p. 71–73.

1864. Art. 6 : 115 du C.S.A.

1865. Art. 6 : 116 du C.S.A.

1866. Voy. à ce sujet : H. Culot et N. Tissot, « Le cadre juridique de la société coopérative et les perspectives d'avenir », *op. cit.*, p. 30–36.

1867. Voy. H. Culot et N. Tissot, « Le cadre juridique de la société coopérative et les perspectives d'avenir », *op. cit.*, p. 35.

1868. Art. 6 : 120, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du C.S.A.

1869. Art. 6 : 120, § 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup>, du C.S.A.

1870. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 261 et s.

précompte mobilier<sup>1871</sup> (affectation directe); si l'avantage économique procuré aux associés consiste en l'attribution d'une ristourne, celle-ci ne peut, le cas échéant, être attribuée qu'au *pro rata* des opérations que les associés ont traitées avec la société<sup>1872</sup> (affectation indirecte).

**523. Caractère optionnel des limites touchant à l'affectation du boni de liquidation (absence de mécanisme d'*asset lock*).** Les statuts d'une SC agréée peuvent prévoir une affectation du boni de liquidation à des activités économiques ou sociales que la société entendait promouvoir. Il ne s'agit que d'une faculté laissée à la disposition des associés<sup>1873</sup>. Ce dispositif ne peut pas, vu sa nature, constituer un mécanisme d'*asset lock*.

**524. Régime prévu pour les distributions ne respectant pas les tests de liquidité ou de solvabilité.** En vertu de l'article 6:117 du C.S.A., s'il est établi que, lors de la prise de la décision de distribution de profits, les membres de l'organe d'administration savaient ou, au vu des circonstances, auraient dû savoir qu'à la suite de la distribution, la société ne serait manifestement plus en mesure de s'acquitter de ses dettes en satisfaisant au test de liquidité, ils sont solidairement responsables envers la société et les tiers de tous les dommages qui en résultent (al. 1<sup>er</sup>). Pour protéger les créanciers, il est également prévu que la société puisse demander le remboursement de toute distribution effectuée en violation des tests de solvabilité et de liquidité par les actionnaires qui l'ont reçue, que ces derniers soient de bonne<sup>1874</sup> ou de mauvaise foi (al. 2).

**525. Sanctions spécifiques à l'agrément.** Les distributions qui ne respectent pas les limites fixées dans les conditions d'agrément sont frappées de nullité<sup>1875</sup>. Une société qui s'approprie, par l'usage de sa dénomination, un agrément qu'elle n'a pas obtenu peut être dissoute par le tribunal de l'entreprise, qui peut néanmoins accorder un délai à la société en cause pour qu'elle régularise sa situation<sup>1876</sup>. Si une société ne respecte pas les conditions d'agrément, le ministre de l'Économie peut décider de retirer celui-ci<sup>1877</sup>.

---

1871. Art. 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, de l'A.R. du 8 janvier 1962.

1872. Art. 3, § 1<sup>er</sup>, 6<sup>o</sup> et § 5, de l'A.R. du 8 janvier 1962.

1873. Voy. le texte de l'art. 8:4, al. 3, du C.S.A. et *supra*, n<sup>o</sup> 517.

1874. Le même dispositif existe pour les SRL (art. 5:144). Pour les sociétés anonymes, conformément à la directive sur le capital, le remboursement de telles distributions ne peut être exigé qu'en cas de mauvaise foi des bénéficiaires (art. 7:214).

1875. Art. 8:4, al. 2, du C.S.A.

1876. Art. 8:7, al. 1<sup>er</sup> et 3, du C.S.A.

1877. Voy. art. 9, 2<sup>o</sup> de l'arrêté royal du 28 juin 2019 fixant les conditions d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale (*M.B.*, 11 juillet 2019).

## B. Du Code des sociétés au Code des sociétés et des associations

**526. Révolution conceptuelle de la notion de « société » : toute société, potentielle *benefit corporation*.** Dans le Code des sociétés, une société était constituée dans le but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect sauf si les associés optaient pour la variante à finalité sociale, seul cas prévu 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 Code des sociétés et des associations, la définition générale de la société dispose que l'un de ses buts est de distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect. On assiste selon certains à une révolution conceptuelle de la définition de la société qui, outre un but lucratif, peut désormais poursuivre un but désintéressé à l'instar d'une association ou d'une fondation<sup>1878</sup>. Le changement est bien plus significatif qu'en 1995 puisqu'il concerne cette fois toute société par principe et non pas le cas des sociétés à finalité sociale « par exception ». Pour d'autres, ceux qui défendent la position suivant laquelle la société a toujours pu poursuivre d'autres buts que le but lucratif, ce nouveau texte apporte simplement une précision et une invitation d'ordre politique<sup>1879</sup>. La doctrine estime que la nouvelle définition de la société pourrait ouvrir la voie à la consécration de *benefit corporations* au départ de toute société de droit belge<sup>1880</sup>. 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*). Le modèle belge se différencie du modèle

1878. Voy. M. Coipel, « Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises », in M. Davagle (coord.), *Le Nouveau Visage des ASBL après le 1<sup>er</sup> mai 2019*, Limal, Anthemis, 2019, p. 11–28, spéc. p. 23 : « Il n'y a donc pas que le mécénat d'entreprise qui soit ainsi rendu possible sans aucune réserve : un but idéal, philanthropique, social ou autre, peut coexister avec le but de procurer un avantage patrimonial. »

1879. A. François et M. Verheyden, *op. cit.*, n° 5, p. 1153 et n° 25, p. 1165. Au regard de cette thèse, nous nous demandons notamment si la société à finalité sociale était nécessaire vu que toute société permettait d'allier activité économique principale et but désintéressé. Aussi, si la société à finalité sociale était requise pour fournir un cadre aux entrepreneurs désireux de renoncer à tout but lucratif de manière plus radicale, pourquoi alors leur avoir permis de distribuer, certes de façon limitée, des avantages patrimoniaux directs ?

1880. 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, p. 273–281, spéc. nos 7 et 8, p. 278 *juncto* P.A. Foriers et A. François, *op. cit.*, n° 50, p. 48–5 ; A. François, « Op weg naar een BBC ('Belgische Benefit Corporation') », *R.P.S./T.R.V.*, n° 2019/7, p. 683–684, spéc. p. 683 ; 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<sup>re</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 1149–1178, spéc. n° 11, p. 1156–1157.



américain en ce que, d'une part, poursuivre un ou des autres buts est *in situ* une faculté et, d'autre part, aucune exigence matérielle concernant ce ou ces autres buts n'est prévue<sup>1881</sup>.

**527. La société coopérative : d'un cadre juridique particulier sans identité propre à la reconnaissance d'une identité propre avec un cadre juridique particulier?** Dans le Code des sociétés, une société coopérative à responsabilité limitée ou illimitée disposait d'un cadre juridique particulier (articles 350 à 436 du Code). Compte tenu du fait que ce cadre n'était pas empreint de la philosophie coopérative, cette société était parfois affublée d'un faux nom ; telle est la raison qui a conduit à la mise en place d'un système d'agrément à destination des vraies coopératives<sup>1882</sup>.

Compte tenu des travaux parlementaires du C.S.A., l'intention est indéniablement de donner aux coopératives un cadre juridique particulier, rendant impossible la constitution de fausses coopératives (celles-ci disposent du cadre souple de la S.R.L.). Toutefois, en termes de réalisation, si le principe de mutualisation est intégré dans la définition de la société coopérative, celle-ci reste large. Aussi, si la technique du renvoi au cadre juridique de la S.R.L. a été abandonnée, il n'en demeure pas moins que le texte des dispositions relatives à la société coopérative est, sauf exception<sup>1883</sup>, identique à celui des dispositions relatives à la S.R.L.

**528. Le maintien de l'agrément de la société coopérative : primauté de la tradition sur la simplification.** Nous l'avons vu, le dispositif d'agrément des sociétés coopératives est conservé malgré la redéfinition de la société coopérative. L'on peut expliquer cette situation par une volonté de maintenir une certaine tradition. Toutefois, le système ainsi proposé cadre bien peu avec l'objectif de simplification au cœur de la réforme. Si le Code des sociétés et des associations renvoie aux conditions d'agrément telles que modernisées en 2016, il y ajoute la *possibilité* pour une société coopérative agréée de préciser dans ses statuts que tout ou partie de son boni de liquidation sera réservé aux activités économiques ou sociales qu'elle entend promouvoir<sup>1884</sup>. L'on peut donc noter l'absence persistante d'un mécanisme légal d'*asset lock*

---

1881. A. François et M. Verheyden, *op. cit.*, n° 11, p. 1156.

1882. Voy. *supra*, n° 249.

1883. Voy. M. Coipel, « Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises », *op. cit.*, p. 12. L'auteur note « la reprise de la plupart des règles de la SRL, avec la suppression des passages, plus nombreux qu'on pourrait le penser, se rapportant à des mécanismes ou solutions prévus uniquement pour cette forme sociétaire », « notamment en ce qui concerne le financement par des obligations ou la constitution et l'administration par une seule personne ».

1884. Voy. *supra*, n° 517.



concernant l'affectation différée du surplus d'une entreprise sociale opérant sous la forme d'une société coopérative agréée<sup>1885</sup>.

## II. L'A.S.B.L.

### A. L'A.S.B.L. dans le Code des sociétés et des associations

#### 1. Définition (art. 1:2 et 9:1 du C.S.A)

Une association est constituée par une convention<sup>1886</sup> entre deux ou plusieurs personnes, dénommées membres. Elle poursuit un but désintéressé dans le cadre de l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées qui constituent son objet. Elle ne peut distribuer ni procurer directement ou indirectement un quelconque avantage patrimonial à ses fondateurs, ses membres, ses administrateurs ni à toute autre personne sauf dans le but désintéressé déterminé par les statuts. Toute opération violant cette interdiction est nulle. (Art. 1:2.)

L'ASBL est une association dotée de la personnalité juridique dont les membres ne sont en cette qualité pas responsables pour les engagements conclus par l'association. (Art. 9:1.)

**529. La possible constitution d'une A.S.B.L. par deux personnes et ses effets collatéraux**<sup>1887</sup>. Alors que la constitution d'une A.S.B.L. requerrait au minimum trois personnes<sup>1888</sup>, le C.S.A. retient qu'une A.S.B.L. peut être constituée par deux membres. Lors des auditions, les représentants du monde associatif ainsi que les experts en la matière s'étaient prononcés unanimement pour le maintien du minimum de trois personnes, compte tenu du fait que la règle des « trois fondateurs » pouvait être considérée comme une garantie contre la création irréfléchie d'une association, vouée à prévenir la constitution de fausses A.S.B.L.<sup>1889</sup> Toutefois, le ministre de la Justice s'est opposé à ces amendements compte tenu du fait que « prendre un

---

1885. Voy. *supra*, n° 523.

1886. L'association n'est donc plus un contrat innomé. Sur cette problématique, voy. notamment M. Coipel, « Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises », *op. cit.*, p. 12–13.

1887. Art. 1:2 du C.S.A. La contradiction qui figurait dans l'avant-projet de loi selon laquelle l'extrait des statuts à verser au dossier de l'association devait prévoir que le nombre de personnes ne pouvait être inférieur à trois a été corrigée. L'article 2:9, § 2, 3°, du C.S.A. requiert qu'y soit précisé « le nombre minimum des membres ».

1888. Art. 2, al. 1<sup>er</sup>, 3°, de la loi du 27 juin 1921.

1889. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 90, 256 et 329. Concernant les amendements, voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/005, p. 97 (n° 79) et p. 108 (n° 93).

homme de paille pour arriver à trois membres serait absurde<sup>1890</sup> » et que la simplicité, « bénéfique pour tout le monde<sup>1891</sup> », devait prévaloir. L'adoption de cette règle implique l'adaptation d'autres dispositions. Ainsi, la nullité d'une A.S.B.L. peut notamment être prononcée lorsque le nombre de fondateurs valablement engagés est inférieur à deux<sup>1892</sup>. Aussi, l'A.S.B.L. doit en principe compter trois administrateurs, mais, s'il n'y a que deux membres, deux administrateurs peuvent suffire<sup>1893</sup> alors que, jusqu'ici, le nombre d'administrateurs devait, en toutes circonstances, être inférieur au nombre de personnes membres de l'association<sup>1894</sup>.

**530. Renvoi pour les autres caractéristiques.** Les autres caractéristiques de l'A.S.B.L. (relatives à son champ d'action, aux mécanismes d'*asset lock* et au régime de sanctions prévu) sont évoquées par le biais des normes de référence.

## 2. Normes de référence

### a. *L'organisation peut-elle réaliser une activité économique continue?*

**531. Modification de la spécialité légale de l'A.S.B.L. nouvellement constituée.** L'A.S.B.L. poursuit un but désintéressé dans le cadre de l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées. Sous l'effet du C.S.A., toute A.S.B.L. nouvellement constituée peut réaliser une activité économique pour servir le but désintéressé qu'elle poursuit.

**532. Droit transitoire — avant le 1<sup>er</sup> janvier 2029, sauf modification statutaire de l'objet des A.S.B.L. existantes, maintien du régime de spécialité légale prévu par la loi de 1921<sup>1895</sup>.** Pour les A.S.B.L. existantes, l'ouverture

1890. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 108. Pour une critique de cette adaptation, voy. M. Davagle, « Statuts, acte constitutif, organisation, organes... : particularités », in M. Davagle (coord.), *Le nouveau visage des ASBL après le 1<sup>er</sup> mai 2019*, Limal, Anthemis, 2019, p. 29–62, spéc. n° 31, p. 39 : « Alors que, selon nous, une association devrait, pour donner de la consistance à la poursuite d'un but désintéressé commun, être composée d'au moins six ou sept membres, la notion d'association (c'est-à-dire de groupement de personnes) est galvaudée pour permettre notamment à deux sociétés (mais aussi deux ASBL) de collaborer au travers d'une ASBL. Et cela facilite la création par une personne d'une association pour laquelle elle a trouvé un homme de paille... »

1891. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 108.

1892. Art. 9:4, 1<sup>o</sup>, du C.S.A. Si l'A.S.B.L. compte moins de deux *membres*, le tribunal pourra prononcer sa dissolution à la requête soit d'un membre, soit d'un tiers intéressé, soit du ministère public (art. 2:112, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, du C.S.A.).

1893. Art. 9:5 du C.S.A.

1894. Art. 13 de la loi du 27 juin 1921.

1895. Pour rappel, une A.S.B.L. ne peut pas se livrer à des opérations industrielles ou commerciales sauf si celles-ci sont accessoires, sans qu'il y ait actuellement un accord sur ce qu'est, dans ce cadre, une activité accessoire. À ce sujet, voy. *supra*, n° 321 et s.

de leur sphère d'activité aux activités économiques n'est pas automatique : elle nécessite une adaptation des statuts ou l'écoulement du temps. Le C.S.A. est d'application aux A.S.B.L. existantes depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020 sauf exercice d'un droit d'« *opt-in* ». Si, lors de la mise en conformité de ses statuts, qui doit intervenir au plus tard au 1<sup>er</sup> janvier 2024, une A.S.B.L. ne modifie pas son objet<sup>1896</sup>, elle sera toujours soumise aux restrictions prévues par l'article 1<sup>er</sup> de la loi de 1921 et donc à l'interdiction de réaliser des opérations industrielles ou commerciales autres qu'accessoires ; cette règle est applicable *mutatis mutandis* aux A.I.S.B.L.<sup>1897</sup>. L'interdiction d'exercer d'autres activités (sous-entendu d'autres activités que les seules activités entrant dans les limites de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 27 juin 1921) prendra fin au 1<sup>er</sup> janvier 2029. Cela signifie que, à compter de cette date, même si d'aventure les statuts de l'association n'avaient pas été adaptés, l'A.S.B.L. pourra se livrer à toute activité économique afin de poursuivre son but désintéressé.

Le ministre de la Justice a affirmé que la période transitoire de dix ans a été instaurée en vue de protéger les A.S.B.L.<sup>1898</sup>. Pendant dix ans, les A.S.B.L. existantes pourront toujours se présenter comme des groupements auxquels il est proscrié de réaliser des opérations industrielles ou commerciales sauf si ces opérations sont accessoires, ce qui pourrait, d'après lui, avoir une incidence sur l'application la réglementation *ad hoc*, notamment fiscale<sup>1899</sup>. Ce dispositif ne nous semble toutefois pas utile dès lors que l'assujettissement à

---

1896. Trois catégories d'A.S.B.L. doivent être distinguées : celles dont l'objet précisait la limitation de leur champ d'action ; celles dont l'objet ne reprenait pas la limitation prévue à l'article 1<sup>er</sup> de la loi de 1921 et celles dont les statuts ne décrivaient pas l'objet (mention qui était facultative sous l'empire de la loi du 27 juin 1921). Voy. notamment à ce sujet M. Verheyden et A. François, « De schijnwerpers op een onderbelicht fundament: de rol en invulling van het verenigingsbelang », *R.P.S./T.R.V.*, 2020/7, p. 836–859, spéc. n° 29, p. 850–851.

1897. Notons que le texte initial proposé faisait mention des fondations (en lieu et place des A.I.S.B.L.) alors que les fondations pouvaient déjà réaliser une activité économique afin de réaliser leur but désintéressé sous l'empire de la loi de 1921 (voy. *supra*, n° 454).

1898. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 94–95.

1899. *Ibid.*, p. 43–44 : « Le ministre souligne que la possibilité qu'ont les ASBL de faire du commerce ou de déployer une activité industrielle n'aura pas de conséquences fiscales autres qu'aujourd'hui. Aujourd'hui aussi, le fisc examine la réalité économique et factuelle avant de décider si une ASBL doit être soumise à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales. Un des critères centraux pour cette appréciation est de se demander si l'ASBL exerce des activités lucratives et, dans l'affirmative, si ces activités ne sont qu'accessoires ou si, au contraire, elles constituent la vocation première de l'association. S'il est établi que les activités sont plus qu'accessoires, l'ASBL sera soumise à l'impôt des sociétés. Le ministre souligne que les ASBL pourront toujours, au cours de la période transitoire de dix ans, invoquer l'article 1<sup>er</sup> de la loi sur les ASBL. »

l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales dépend des circonstances de fait<sup>1900</sup>.

**533. Une nouveauté : l'indication obligatoire des activités réalisées dans les statuts de l'A.S.B.L.** Alors qu'il ne s'agissait sous l'empire de la loi de 1921 que d'une mention facultative, les activités qui constituent l'objet de l'A.S.B.L. doivent être décrites précisément dans les statuts<sup>1901</sup> en vertu du C.S.A. À défaut, le tribunal peut prononcer la nullité de l'A.S.B.L.<sup>1902</sup>.

b. *Une finalité sociale et première est-elle prévue ?*

**534. La consécration de la primauté de la finalité sur l'activité de l'A.S.B.L.** Le C.S.A. tend à consacrer le fait que la caractéristique essentielle d'une A.S.B.L. n'est pas l'interdiction d'exercer des activités économiques, mais bien le *but* désintéressé qu'elle poursuit et à la réalisation duquel doivent être vouées les activités économiques éventuellement menées. Outre la contrainte de non-distribution<sup>1903</sup>, la poursuite d'un but désintéressé est inhérente à l'A.S.B.L.

**535. Prolongement du régime existant : la description précise du but désintéressé.** Comme par le passé, les statuts d'une A.S.B.L. soumise au C.S.A. doivent contenir une description précise du but désintéressé qu'elle poursuit<sup>1904</sup>. À défaut, le tribunal peut prononcer la nullité de l'A.S.B.L.<sup>1905</sup>.

---

1900. Voy. S. Garroy, X. Gérard et A. Soldai, *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthemis, 2020, n° 13, p. 14. Dans le même sens, voy. M. Coipel, « Droit transitoire et entrée en vigueur pour les ASBL », in M. Davagle (coord.), *Le nouveau visage des ASBL après le 1<sup>er</sup> mai 2019*, Limal, Anthemis, 2019, p. 247–261, spéc. p. 260; L. De Broe et D. Garabedian, « Aspects de droit fiscal », in O. Caprasse, H. Culot et X. Dieux (dir.), *Le nouveau droit des sociétés et des associations — Le CSA sous la loupe*, Limal, Anthemis, 2019, p. 555–583, spéc. p. 574; V. Simonart, « Le nouveau régime des ASBL », in A.-P. André-Dumont, et al. (dir.), *Le Code des sociétés et des associations*, 1<sup>re</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 85–129, spéc. p. 127. Voy. aussi *supra*, nos 69 et 115.

1901. Art. 2:9, § 2, 4° et 9:2 du C.S.A. Dans le cadre de l'application du droit transitoire (voy. *supra*), l'introduction d'une telle clause équivaut à la modification de l'objet statutaire. Dans le même sens, voy. M. Coipel, « Droit transitoire et entrée en vigueur pour les ASBL », *op. cit.*, p. 261; M. Verheyden et A. François, « De schijnwerpers op een onderbelicht fundament : de rol en invulling van het verenigingsbelang », *op. cit.*, n° 29, p. 851.

1902. Art. 9:4, 3° et 2:39 du C.S.A. Si une régularisation de la situation est possible, l'article 2:39, § 1<sup>er</sup>, al. 2, du C.S.A. permet au tribunal d'accorder un délai permettant de procéder à cette régularisation.

1903. Voy. *infra*, n° 577 et s.

1904. Art. 2:9, § 2, 4° et 9:2 du C.S.A.

1905. Art. 9:4, 3° et 2:39 du C.S.A. Si une régularisation de la situation est possible, l'article 2:39, § 1<sup>er</sup>, al. 2, du C.S.A. permet au tribunal d'accorder un délai permettant de procéder à cette régularisation.

c. *Quels sont les mécanismes qui assurent une affectation du surplus aux buts sociaux?*

**536. L'absence de but de lucre concrétisée par la contrainte de non-distribution (affectations directe et indirecte) — renvoi.** Une A.S.B.L. ne peut distribuer ni procurer directement ou indirectement un quelconque avantage patrimonial à ses fondateurs, ses membres, ses administrateurs ni à toute autre personne. Une autre disposition du C.S.A. précise que cette interdiction ne fait toutefois pas obstacle à ce que l'association rende gratuitement à ses membres des services qui relèvent de son objet et qui s'inscrivent dans le cadre de son but<sup>1906</sup>. Cette contrainte de non-distribution, vu son rôle essentiel dans la définition de la spécialité légale des associations et des fondations, est détaillée ultérieurement<sup>1907</sup>.

**537. L'affectation *ad hoc* du boni de liquidation (affectation différée).** Comme dans le régime antérieur<sup>1908</sup>, le C.S.A. prévoit une mention obligatoire dans les statuts du but désintéressé auquel l'A.S.B.L. doit affecter son patrimoine en cas de dissolution; le boni de liquidation doit être affecté à une fin désintéressée<sup>1909</sup>. Aussi, comme par le passé, s'il revient aux liquidateurs d'affecter le boni de liquidation, ceux-ci doivent lui donner une affectation qui se rapproche autant que possible du but en vue duquel l'association a été constituée<sup>1910</sup>. Si le C.S.A. précise que le solde de la liquidation ne peut être distribué ni directement ni indirectement aux membres ou aux administrateurs<sup>1911</sup>, l'affectation du boni de liquidation à un membre poursuivant un but désintéressé ne nous semble pas être proscrite<sup>1912</sup>. Aussi, l'article 9 : 23, alinéa 3, du C.S.A. précise que les membres ont un droit de reprise de leur apport dès lors que les statuts contiennent pareille clause<sup>1913</sup>.

---

1906. Art. 1 : 4, al. 2, du C.S.A.

1907. Voy. *infra*, n° 577 et s.

1908. Voy. *supra*, n° 345.

1909. Art. 2 : 9, § 2, 9° et 9 : 2 du C.S.A.

1910. Art. 2 : 132, al. 3, du C.S.A.

1911. Art. 2 : 132, al. 1<sup>er</sup>, du C.S.A.

1912. Voy. en ce sens : M. Coipel, « Le boni de liquidation d'une ASBL doit toujours être affecté à une fin désintéressée », *J.D.S.A.*, 2021, n° 1, p. 8–12. En sens contraire, voy. J.-P. Lebeau et D. Gol, « La dissolution et la liquidation des personnes morales », *R.D.C.*, 2018, p. 1153–1181, spéc. n° 105, p. 1176.

1913. Pour rappel, l'apport d'un bien en association par un membre s'identifie à une cession *sui generis* à titre gratuit, qui peut parfaitement être assortie d'une condition résolutoire de la dissolution de l'A.S.B.L. (voy. *supra*, n° 345). Désormais, comme le notent D. Gol et J.-P. Lebeau, l'article 9 : 23 du C.S.A. rend expressément possible le recours à ce mécanisme (D. Gol et J.-P. Lebeau, *op. cit.*, n° 107, p. 1176).

**538. Sanctions spécifiques en cas de non-respect de la contrainte de non-distribution et de la spécialité légale : nullité de l'opération litigieuse, nullité de l'A.S.B.L. ou dissolution judiciaire**<sup>1914</sup>. Le Conseil d'État avait noté que le texte initialement proposé, prévoyant que l'A.S.B.L. ne pouvait, « à peine de nullité, distribuer ou procurer directement ou indirectement un quelconque avantage », pouvait laisser penser que c'est l'association elle-même qui était nulle si elle procédait à un acte de distribution pros-crit<sup>1915</sup>. Tenant compte partiellement<sup>1916</sup> de cet avis, le texte a été modifié : il prévoit désormais que c'est l'opération qui contrarie la contrainte de non-distribution qui est nulle. Il ressort d'extraits des travaux préparatoires que la nullité opérerait avec effet rétroactif (*ex tunc*), mais qu'il conviendrait de préciser dans le texte que le juge dispose d'un pouvoir de modération à cet égard<sup>1917</sup>.

S'il ressort clairement des statuts que l'A.S.B.L. a été constituée dans le but de fournir des avantages patrimoniaux directs ou indirects interdits, la nullité de l'A.S.B.L. peut être prononcée<sup>1918</sup>. Il en va de même lorsque le but ou l'objet contrevient à la loi ou à l'ordre public<sup>1919</sup>.

Le C.S.A. prévoit encore la sanction de la *dissolution judiciaire* pour une A.S.B.L. qui affecte son patrimoine ou les revenus de celui-ci à un but autre que ceux en vue desquels elle a été constituée<sup>1920</sup> ou qui viole la contrainte de non-distribution, contrevient au Code ou à l'ordre public, ou encore

---

1914. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 109 : « Trois types de sanctions sont possibles en cas de non-respect du principe de spécialisation (le but désintéressé d'une association). Si ce non-respect ressort clairement des statuts et des publications, il sera question de nullité, et les administrateurs seront responsables des dommages découlant de cette nullité. Si un acte posé par l'association lie celle-ci alors qu'il n'est pas conforme à son objectif désintéressé, cet acte pourra être déclaré nul. Si une ASBL vise le profit, elle pourra faire l'objet d'une dissolution judiciaire. L'éventail des sanctions possibles comprend donc la nullité de l'acte, la dissolution de la personne morale et la mise en cause de sa responsabilité. »

1915. Voy. l'avis rendu par la section législation du Conseil d'État n° 61.988/2 du 9 octobre 2017, p. 26.

1916. *Ibid.* : « Pour éviter cette ambiguïté, mais aussi pour ne pas insérer dans la définition de l'association ou de la fondation ce qui relève en réalité de son régime juridique, il convient d'omettre les mots 'à peine de nullité' dans l'article 1 : 2 en projet et de se limiter aux dispositions à ce sujet figurant aux articles 9 : 4, 10 : 5 et 11 : 6 en projet. » Le Conseil Central de l'Économie avait également appelé à une clarification en ce sens afin d'éviter tout problème d'interprétation (voy. l'avis du CCE n° 2017–2666 relatif à la Réforme du droit des sociétés et des associations, p. 16).

1917. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 259, 339 et 368.

1918. Art. 9 : 4, 4°, du C.S.A.

1919. Art. 9 : 4, 5°, du C.S.A.

1920. Art. 2 : 113, § 1<sup>er</sup>, 2°, du C.S.A.

qui contrevient gravement aux statuts<sup>1921</sup>. Si le tribunal venait à rejeter la demande de dissolution pour violation de la contrainte de non-distribution, il pourrait prononcer l'annulation de l'opération<sup>1922</sup>.

**539. L'abandon du projet d'agrément des A.S.B.L. comme entreprises sociales**<sup>1923</sup>. Dans les deux avant-projets de loi, un agrément comme « entreprise sociale » apparaissait comme une déclinaison possible de la seule société coopérative<sup>1924</sup>. Or, comme nous l'avons relevé à l'entame de notre étude, l'entrepreneuriat social peut être incarné sous différentes formes juridiques en Belgique — la société, l'association ou encore la fondation. Ne courrait-on pas le risque d'induire le public en erreur sur l'ampleur de l'entrepreneuriat social en Belgique? Le Conseil Central de l'Économie s'était fait l'écho de ce risque de confusion<sup>1925</sup>. Peut-être est-ce en réaction à cette préoccupation que le législateur avait revu sa copie en prévoyant dans le projet de loi un dispositif d'agrément comme entreprise sociale pour l'A.S.B.L. Les conditions pertinentes d'agrément « comme entreprise sociale » de la société coopérative<sup>1926</sup> avaient manifestement été reprises *mutatis mutandis* pour l'A.S.B.L. Seule pouvait bénéficier d'un tel agrément l'association qui remplissait deux conditions. Premièrement, l'A.S.B.L. devait avoir pour principal but, dans l'intérêt général, de générer un impact sociétal positif pour l'homme, l'environnement ou la société. Deuxièmement, le boni de liquidation devait être réservé à une affectation correspondant le plus possible à son but d'entreprise sociale agréée<sup>1927</sup>. Un arrêté royal aurait dû fixer les éventuelles autres conditions d'agrément.

---

1921. Art. 2 : 113, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, du C.S.A.

1922. Art. 2 : 113, § 4, du C.S.A.

1923. Pour un commentaire, voy. M. D'herde, « Van VSO naar CV erkend als SO: geslaagde *restyling*, of doorgeslagen *striptease*? », *R.P.S.-T.R.V.*, n<sup>o</sup> 2018/8, p. 817–836, spéc. n<sup>o</sup> 60, p. 833–834.

1924. Voy. *infra*, n<sup>o</sup> 546.

1925. Avis du CCE n<sup>o</sup> 2017–2666 relatif à la Réforme du droit des sociétés et des associations, p. 18 : la dénomination « entreprise sociale » a en effet une portée beaucoup plus vaste, pas uniquement dans le langage courant, puisque des ASBL, par exemple, appliquent aussi le label d'une entreprise sociale; cette notion a également sa propre interprétation dans le contexte européen. Dans le cadre de la Social Business Initiative, l'UE a défini l'entreprise sociale. Selon la Commission européenne, les entreprises sociales sont caractérisées par les trois dimensions suivantes : – Dimension sociale; – Dimension économique; – Dimension de gouvernance. Selon le Conseil, ceci peut semer la confusion et ne favorisera pas la sécurité juridique. À moins qu'une autre dénomination ne soit trouvée pour répondre à cette préoccupation, le Conseil propose que la dénomination actuelle, à savoir 'société à finalité sociale', soit maintenue. »

1926. Voy. *infra*, n<sup>o</sup> 547.

1927. Art. 9 : 27 du C.S.A. en projet.



Il était d'ailleurs ressorti de différents extraits des travaux préparatoires qu'une A.S.B.L. satisfaisait par nature aux conditions d'agrément. Certes, il était déjà acquis pour une A.S.B.L. non agréée que le boni de liquidation devait être affecté à une fin désintéressée (seconde condition), mais encore fallait-il savoir quelle appréciation aurait été livrée quant à l'impact social à générer (première condition) car, nous l'avons vu, une A.S.B.L. peut être tournée vers l'intérêt général, mais elle peut parfois être tournée vers la satisfaction des seuls intérêts de ses membres<sup>1928</sup>. Quoi qu'il en soit, certains avaient soutenu que le dispositif d'agrément était une source de surcharge administrative dépourvue d'utilité pour une A.S.B.L.<sup>1929</sup>. D'autres, compte tenu du possible maintien de l'agrément, avaient suggéré d'établir une présomption simple en faveur des A.S.B.L.<sup>1930</sup>, voire de leur accorder automatiquement l'agrément<sup>1931</sup>.

Aussi, le projet de loi faisait de l'agrément un titre protégé : l'association se présentant comme agréée sans avoir obtenu cet agrément aurait pu être dissoute par le tribunal de l'entreprise. Ce tribunal aurait pu décider d'accorder un délai à l'association en cause pour que celle-ci régularise sa situation<sup>1932</sup>. Or, l'expression « entreprise sociale » est en pratique utilisée pour se positionner par rapport aux entreprises fondées sur le capital, peu importe la forme juridique sous-jacente. Avec la consécration du dispositif d'agrément, le droit d'utiliser librement cette appellation aurait été perdu, ce qui aurait occasionné une situation dommageable selon certains<sup>1933</sup>.

Sur la base de l'ensemble de ces considérations, actant d'une certaine manière le refus du système d'agrément par le secteur associatif<sup>1934</sup>, le dispositif d'agrément prévu pour les A.S.B.L. (*via* les articles 9:27 et 9:28) a été supprimé en première lecture<sup>1935</sup>.

## B. De la loi du 27 juin 1921 au Code des sociétés et des associations

### 540. La nouvelle définition de l'A.S.B.L. sous l'angle de l'activité : révolution conceptuelle ou clarification textuelle? Sous l'empire de la loi du

1928. Voy. *supra*, n<sup>os</sup> 12 et 479.

1929. Voy. les amendements n<sup>os</sup> 38 et 40 (*Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n<sup>o</sup> 54–3119/004, p. 54 et 56); n<sup>os</sup> 161 et 162 (*Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n<sup>o</sup> 54–3119/006, p. 77 et 78); *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n<sup>o</sup> 54–3119/011, p. 91, 255–256.

1930. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n<sup>o</sup> 54–3119/011, p. 252 et 254.

1931. *Ibid.*, p. 75 et 340.

1932. Art. 9:28 du C.S.A.

1933. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n<sup>o</sup> 54–3119/011, p. 252.

1934. *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. »

1935. *Ibid.*, p. 224 (adoption de l'amendement n<sup>o</sup> 40).



27 juin 1921, une A.S.B.L. ne pouvait se livrer à des opérations industrielles ou commerciales sauf si celles-ci étaient accessoires. Nous l'avons vu, une doctrine majoritaire appréciait l'accessoriété en fonction des activités menées alors qu'une doctrine minoritaire considérait que l'accessoriété était rencontrée dès lors que les opérations économiques menées servaient la finalité, le but désintéressé poursuivi<sup>1936</sup>. Le C.S.A. retient une définition de l'association en vertu de laquelle celle-ci poursuit un but désintéressé dans le cadre de l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées qui constituent son objet. Peut-on parler d'une révolution ? Indéniablement pour les tenants de la doctrine majoritaire. Pour les partisans de la doctrine minoritaire, cette évolution du texte est certes bienvenue pour la clarification qu'elle apporte ; toutefois, l'« accessoriété-finalité » permettait déjà, à notre avis, d'arriver *mutatis mutandis* au même résultat que le libellé de l'article 1 : 2 du C.S.A. Derrière la définition retenue par le C.S.A., il nous semble aussi que, d'une certaine manière, par l'effet du Code des sociétés et des associations, *la lettre* s'est enfin alignée sur *l'esprit* de la loi de 1921. L'interprétation téléologique de la définition de l'A.S.B.L. a en effet révélé que le but supérieur poursuivi par l'association (et non les activités qu'elle peut ou non mener) était déjà la clé de voûte du système<sup>1937</sup>.

**541. Un alignement des règles relatives aux A.S.B.L. sur les règles applicables aux fondations.** Dans la loi du 27 juin 1921, l'exigence de poursuite d'un but désintéressé ne figurait nulle part expressément. Aussi, alors que le but poursuivi devait être renseigné dans les statuts, les activités menées pouvaient, mais ne devaient pas y être précisées. Sur ces deux aspects, le Code des sociétés et des associations reprend pour les A.S.B.L. des spécificités que l'on retrouvait déjà par le passé dans la réglementation propre aux fondations, à savoir la poursuite d'un but désintéressé dans la définition de la structure et la définition précise des activités menées parmi les mentions obligatoires des statuts (sur ce second aspect, le régime des A.S.B.L. est également aligné sur le régime des A.I.S.B.L.<sup>1938</sup>).

**542. La nouvelle définition de l'A.S.B.L. sous l'angle de la finalité : révolution conceptuelle ou clarification textuelle ?** À certains égards, la réglementation des A.S.B.L. est alignée sur celle des fondations, notamment concernant l'exigence d'un but désintéressé<sup>1939</sup>. Une nouvelle controverse voit le jour quant à la manière d'interpréter cette modification de la définition de l'A.S.B.L. Pour certains, une A.S.B.L. d'intérêt mutuel peut toujours

---

1936. Voy. *supra*, n° 321.

1937. Voy. *supra*, n° 315.

1938. Art. 48, 2°, de la loi du 27 juin 1921.

1939. Voy. *supra*, n° 534.

être constituée et la fonction première du but désintéressé est de définir ce à quoi l'A.S.B.L. doit consacrer ses fonds non distribuables<sup>1940</sup>. Pour d'autres, un but désintéressé est plus étroit qu'un but non lucratif. Ainsi, si une centrale d'achat destinée à procurer des économies à ses membres pouvait adopter la forme tant d'une société que d'une A.S.B.L., une telle alternative n'existerait plus sous l'empire du Code des sociétés et des associations<sup>1941</sup>. Deux questions, notamment, peuvent être formulées à l'égard de cette thèse « restrictive ». Premièrement, peut-on vraiment déduire de la poursuite obligatoire d'un but désintéressé une exigence plus grande en lien avec la finalité de l'A.S.B.L. alors que la fondation, qui depuis 2002 doit poursuivre un but désintéressé, peut servir de véhicule à la certification des titres<sup>1942</sup> ? Deuxièmement, une centrale d'achat, constituée légalement sous la forme d'une A.S.B.L. sous l'empire de la loi de 1921, pourrait-elle être désormais considérée comme une fausse A.S.B.L. ?

**543. Un durcissement du régime de sanctions.** Notons l'ajout de nouvelles *causes de nullité*, notamment la contrariété du but réel<sup>1943</sup> ou de l'activité (statutaire ou<sup>1944</sup> effective) d'une A.S.B.L. à la loi ou à l'ordre public, ainsi que le fait qu'elle ait été fondée avec le but de fournir à ses membres, membres adhérents ou membres de son organe d'administration, des

---

1940. M. Deneef et B. Van Baelen, « De VZW op maat van de vennootschap gesneden of toch een eigen leest? », *Lessen na twee jaar WVV*, Schoten, Roularta Media Group, 2022, p. 13–44, spéc. n° 26, p. 29.

1941. Voy. V. Simonart, « Le nouveau régime des ASBL », *op. cit.* Dans le même sens, voy. A. François et M. Verheyden, *op. cit.*, n° 40, p. 1177. D'après MM. Verheyden et François, le but désintéressé, même s'il ne figurait pas expressément dans les textes légaux, était et reste une condition constitutive de l'A.S.B.L. (M. Verheyden et A. François, « De schijnwerpers op een onderbelicht fundament: de rol en invulling van het verenigingsbelang », *op. cit.*, n°s 23 et 25, p. 846–847).

1942. Voy. *supra*, n° 458. Selon M. Van Gerven, compte tenu du fait que l'exigence selon laquelle une fondation doit poursuivre un but désintéressé n'est pas conciliable avec le but de certaines fondations, il conviendrait *de lege ferenda* de supprimer cette exigence du cadre légal de la fondation. Voy. D. Van Gerven, « 't Amendement: Afschaffing belangeloos doel van de stichting », *R.P.S.-T.R.V.*, 2021/4, p. 531–532, spéc. p. 531.

1943. L'article 3bis de la loi du 27 juin 1921 faisait mention, parmi les causes de nullité d'une A.S.B.L., des buts en vue desquels l'A.S.B.L. a été constituée. Les A.S.B.L. ne sont pas concernées par la limitation des causes de nullité issue de la directive 2009/101/CE ni par l'interprétation de la C.J.U.E. relative à la notion d'objet de la société selon laquelle l'expression « objet de la société » doit s'entendre comme l'objet social défini dans les statuts de la société (C.J.C.E., 13 novembre 1990, aff. C-106/89 *Marleasing*, *rec.*, p. I-4135). Toutefois, le législateur s'était inspiré des dispositions sociétaires au moment de l'introduction de l'article 3bis. L'on considérerait ainsi que seul comptait le but statutaire pour les A.S.B.L. (voy. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *op. cit.*, n° 161, p. 142).

1944. Le texte adopté envisage tant « l'objet en vue duquel elle est constituée » que « l'objet réel ».

avantages patrimoniaux directs ou indirects<sup>1945</sup>. Aussi, la violation de la contrainte de non-distribution peut entraîner la *dissolution judiciaire* de l'association. L'*annulation* d'un acte illégal de distribution, une mesure qui pouvait déjà être prise en vertu de la loi de 1921<sup>1946</sup>, figure dans la définition de l'association. Pour le surplus, notons encore qu'alors que leur responsabilité peut actuellement être engagée sur la base de l'article 1382 du Code civil, un dispositif particulier est prévu dans le C.S.A. en ce qui concerne la responsabilité des administrateurs<sup>1947</sup>.

### III. La société à finalité sociale

A. *La société à finalité sociale dans le Code des sociétés et des associations : suppression et remplacement par un agrément « comme entreprise sociale » à destination des sociétés coopératives*

1. Préambule : la société à finalité sociale, chronique d'une mort annoncée

#### **544. Disparition de la *ratio legis* de la société à finalité sociale compte tenu de la redéfinition de la spécialité légale de l'A.S.B.L. et de la société.**

La variante de la société à finalité sociale avait été consacrée en droit belge notamment afin de combler une lacune : l'absence d'un cadre permettant d'associer une activité commerciale d'ampleur et une finalité altruiste<sup>1948</sup>. Sous l'effet du Code des sociétés et des associations, les définitions d'A.S.B.L. et de société sont considérablement réaménagées. Une A.S.B.L. peut exercer une activité économique et une société peut poursuivre un

---

1945. D'autres causes de nullité sont encore ajoutées pour réaliser un alignement sur le régime des sociétés, comme l'insuffisance du nombre d'associés ou l'irrespect de la forme prévue pour l'acte constitutif. À ce sujet, voy. V. Simonart, *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, op. cit., n° 161, p. 141.

1946. En vertu de l'art. 18, al. 2, de la loi du 27 juin 1921, « le tribunal pourra prononcer l'annulation de l'acte incriminé, même s'il rejette la demande de dissolution », alors que l'alinéa 1<sup>er</sup> de cette disposition prévoit une possible dissolution notamment lorsque l'association « affecte son patrimoine ou les revenus de celui-ci à un but autre que ceux en vue desquels elle a été constituée ».

1947. Art. 2:56 et s. du C.S.A.

1948. Voy. *supra*, n° 414.

but désintéressé<sup>1949</sup>. De tels réaménagements rendent *a priori* sans objet la variante à finalité sociale<sup>1950</sup>.

**545. Le maintien d'un dispositif pour l'économie sociale, un agrément voué à produire l'effet « label ».** La variante à finalité sociale est logiquement supprimée. Toutefois, le C.S.A. met en place un dispositif d'agrément « comme entreprise sociale » pour les sociétés coopératives. Un tel dispositif est établi vraisemblablement pour tenir compte de l'économie sociale<sup>1951</sup> et, comme en 1995, du souhait que sa spécificité soit juridiquement reconnue<sup>1952</sup>.

Quant à la forme du dispositif, alors que la variante à finalité sociale dépendait de l'adoption de principes de fonctionnement consignés dans les statuts, il est désormais prévu qu'une autorité publique vérifie si une société coopérative déterminée mérite le label d'entreprise sociale<sup>1953</sup>. Ce choix pour le système de l'agrément et la mise en place d'une instance de contrôle s'expliquerait par une volonté de mettre fin aux « dérives de l'autocontrôle<sup>1954</sup> » ou encore par « les avantages fiscaux que le ministre des Finances peut développer<sup>1955</sup> ».

Concernant l'autocontrôle et les dérives qui y seraient liées, il n'a été fait mention d'aucun exemple concret au cours des travaux préparatoires. L'avantage d'un tel système de contrôle externe est de pouvoir rendre effectif le régime de sanctions prévu car, pour les sociétés à finalité sociale, à défaut de publicité sur la manière dont on réalisait la finalité sociale, un grand nombre de sanctions pouvaient demeurer inoffensives<sup>1956</sup>. Par le passé, la dissolution judiciaire était la sanction infligée tant à la société qui

1949. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 331. A. François et M. Verheyden proposent une analyse dans laquelle ils précisent qu'une société, sous l'empire du Code des sociétés, pouvait déjà avoir des buts multiples, y compris des buts désintéressés (voy. aussi A. François, *Het vennootschapsbelang in het Belgische vennootschapsrecht. Inhoud & grondslagen*, Anvers, Intersentia, 1999, 214, n° 179). Dès lors, la société à finalité sociale était uniquement nécessaire pour introduire en droit belge une structure permettant d'associer activité économique principale et poursuite *exclusive* d'un but désintéressé (et partant absence totale de but de lucre sociétaire). Le Code des sociétés et des associations maintient cette possible diversité des finalités pour une société, tout en exigeant cette fois que, dans tous les cas, les *autres buts* soient poursuivis « en plus » du but lucratif (Voy. A. François et M. Verheyden, *op. cit.*, n° 5, p. 1152–1153). Voy. aussi *supra*, n°s 507 et 526, et *infra*, n° 576.

1950. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 9.

1951. *Ibid.*

1952. Voy. M. Coipel, « La SPRL unipersonnelle, les sociétés à finalité sociale et la SPRL-Starter », *Guide juridique de l'entreprise*, *op. cit.*, n° 360, p. 37.

1953. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 278.

1954. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 28.

1955. *Ibid.*, p. 153.

1956. M. D'herde, *op. cit.*, n° 36, p. 826–827.

se prétendait société à finalité sociale alors qu'elle n'en respectait pas les conditions, de même qu'à la société qui, dans sa pratique effective, contrevenait aux conditions statutaires *ad hoc*<sup>1957</sup>. La dissolution judiciaire est, le cas échéant, toujours prononcée pour une société qui se présente comme une société coopérative agréée comme entreprise sociale, bien qu'elle ne soit pas agréée<sup>1958</sup>. Désormais, une société dont les statuts, le fonctionnement ou les activités ne sont plus conciliables avec les conditions d'agrément fixées par arrêté royal est uniquement<sup>1959</sup> susceptible de se voir retirer son agrément<sup>1960</sup>. Aussi, remarquons avec surprise que le dispositif de préservation des réserves existantes de la S.F.S. en cas d'abandon de la finalité sociale (art. 663 du Code des sociétés) ne se retrouve pas *mutatis mutandis* dans le Code des sociétés et des associations<sup>1961</sup>.

Quant aux avantages fiscaux, selon les travaux préparatoires, serait à l'étude la possibilité de consacrer dans la loi le fait qu'une société coopérative agréée comme entreprise sociale peut réaffecter des ressources à des fins non lucratives tout en pouvant déduire ces dépenses en tant que frais professionnels<sup>1962</sup>. Actuellement, le droit à déduction de tels dons n'existe qu'au bénéfice des personnes morales sans but de lucre fiscal et, comme nous l'avons vu, est uniquement consacré par le commentaire administratif et par quelques décisions rendues par le S.D.A.<sup>1963</sup>. Pour le reste, notons qu'à l'heure actuelle, quand le système fiscal prévoit des dispositifs particuliers à

---

1957. Art. 667 du C.Soc.

1958. Art. 8:7, al. 2, C.S.A.

1959. Voy. toutefois *infra*, n° 553 concernant la nullité des distributions illégales.

1960. Art. 9, 2°, de l'arrêté royal du 28 juin 2019. Sur l'insuffisance de la sanction de retrait de l'agrément, voy. M. D'herde, *op. cit.*, n° 64, p. 835. La dissolution judiciaire, qui aurait pour conséquence l'affectation obligatoire de l'éventuel boni de liquidation au but social, pourrait être une voie à suivre (voy. M. Verheyden et A. François, « Quand il pleut à Paris et aux États-Unis... ? Analyse du Code des sociétés et des associations à la lumière de la loi PACTE française et des benefit corporations américaines » in T. Tilquin *et al.* [dir.], *Les instruments de droit des sociétés et de droit financier de l'économie durable*, 1<sup>re</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 277–361, spéc. n° 78, p. 355).

1961. M. D'herde, *op. cit.*, n° 57, p. 832. Selon B. Van Baelen, il serait approprié que, dans cette hypothèse, l'on applique par analogie le régime prévu en cas de liquidation de la société coopérative agréée (comme) entreprise sociale (art. 8:5, § 1<sup>er</sup>, 3°, C.S.A.), à savoir une affectation au but social. Un système alternatif défendable, et qui permettrait le maintien des actifs dans l'entreprise, serait l'affectation à un compte de réserves indisponibles (cf. art. 14:42 du C.S.A.). Voy. B. Van Baelen, *op. cit.*, n° 31, p. 407. Dans le même sens, S. Cools et B. Van Baelen, « Sociaal ondernemerschap en de nieuwe gedaante van de VZW, de CV en de andere vennootschapsvormen », in *Themis 117 — Vennootschapsrecht*, Bruges, la Charte, 2021, n° 58.

1962. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 52.

1963. Voy. *supra*, n° 169 et s.

destination des sociétés à finalité sociale, c'est sans recourir à un système de label issu du droit des personnes morales<sup>1964</sup>.

**546. De la variante générale de la société à finalité sociale à l'agrément comme entreprise sociale spécifique à la société coopérative.** Alors que la variante « à finalité sociale » pouvait se greffer sur la plupart des sociétés à forme commerciale<sup>1965</sup>, le nouveau Code y substitue un agrément disponible pour les sociétés coopératives uniquement. Pour expliquer cette « restriction », il est avancé que les conditions d'agrément coïncideraient en grande partie avec les conditions à rencontrer pour adopter la variante à finalité sociale<sup>1966</sup>; dès lors, il ne serait pas étonnant de constater que 85 % des sociétés à finalité sociale avaient adopté la forme d'une S.C.R.L., agréée ou non<sup>1967</sup>.

Si la forme coopérative est présentée comme adéquate et suffisante pour l'économie sociale, l'on peut observer que les conditions d'agrément et les conditions qui étaient requises pour l'adoption de la variante à finalité sociale ne coïncidaient véritablement que sur un point, à savoir le fait que le bénéfice distribué ne puisse pas dépasser un taux d'intérêt de 6 %<sup>1968</sup>. Celles-ci consacraient par ailleurs toutes deux une certaine idée du contrôle démocratique à travers la production d'un rapport spécial<sup>1969</sup>. Pour le reste, les conditions d'agrément différaient. Lors de la réforme des conditions d'agrément de 2016, une dispense avait d'ailleurs été prévue pour les sociétés à finalité sociale afin de permettre la complémentarité légale des deux dispositifs<sup>1970</sup>. Dès lors, c'est peut-être plutôt à la flexibilité offerte par la

---

1964. En effet, *via* la vérification d'absence de but de lucre fiscal (et le critère opérationnel de la clause d'interdiction de distribution de dividendes), la société à finalité sociale peut emprunter les portes de sortie de l'impôt des sociétés. Du reste, c'est en respectant des conditions particulières dans le C.I.R. 1992 que les sociétés à finalité sociale peuvent être *agréées* et que sont dès lors applicables les dispositifs d'exonération d'une première tranche de dividendes ou d'intérêts versés à des personnes physiques.

1965. *Voy. supra*, n° 211.

1966. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 278; *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 52.

1967. *Voy. déjà*, concernant le recours massif à la forme de la société coopérative, les statistiques réalisées dans l'ouvrage D. D'Hulstère et J.-P. Pollénus, *op. cit.*, p. 173.

1968. *Voy.* l'art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, du C. Soc. renvoyant au 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.

1969. *Voy. supra*, n<sup>os</sup> 262 et 428.

1970. Il est interdit à une société à finalité sociale d'être principalement tournée vers le service à ses membres (*voy. supra*, n° 424) alors que c'est l'essence même des coopératives traditionnelles (*voy. supra*, n° 235 et s.). À ce sujet, *voy.* le tableau comparatif établi par D. Coeckelbergh, M. Bosschaert et L. Jacobs (*op. cit.*, p. 254). Concernant ladite réforme, *voy. supra*, n° 263.

coopérative en comparaison des autres formes que l'on devait son « succès » auprès des S.F.S.<sup>1971</sup>.

Le système adopté — un agrément limité à la forme de la société coopérative — a suscité un certain nombre de critiques. L'agrément est perçu comme une lourdeur administrative sans réelle plus-value, une entrave à l'essor des entreprises sociales. Aussi, pourquoi permettre aux seules sociétés coopératives d'être agréées et rejeter cette possibilité pour d'autres cadres juridiques que les associés pourraient estimer plus adéquats<sup>1972</sup>? Différents amendements ont été déposés en vue de supprimer le dispositif d'agrément<sup>1973</sup> et de réintégrer la variante de la société à finalité sociale<sup>1974</sup>. Ces amendements ont tous été rejetés<sup>1975</sup>.

## 2. Définition de la société coopérative agréée comme entreprise sociale (art. 8:5, § 1<sup>er</sup>, du C.S.A.)

Une société coopérative peut être agréée en application 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 en tant qu'entreprise sociale si elle remplit les conditions suivantes :

- 1<sup>o</sup> elle a pour but principal, dans l'intérêt général, de générer un impact sociétal positif pour l'homme, l'environnement ou la société;
- 2<sup>o</sup> tout avantage patrimonial qu'elle 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

---

1971. Voy. l'avis du CCE n° 2017-2666 relatif à la Réforme du droit des sociétés et des associations, p. 18; *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3119/011, p. 5. Outre un fonctionnement souple, notons que le montant de la part fixe du capital social d'une société coopérative à responsabilité limitée à finalité sociale est de 6 150 euros, c'est-à-dire équivalent *au tiers* du montant requis pour les sociétés coopératives à responsabilité limitée « ordinaires » (18 550 euros; art. 390, al. 2 du C. Soc.) ou encore pour les sociétés privées à responsabilité limitée à finalité sociale — sauf s'il s'agit d'une S.P.R.L.-Starter à finalité sociale (art. 211bis, al. 2, du C. Soc.; voy. M. Coipel, « La SPRL unipersonnelle, les sociétés à finalité sociale et la SPRL-Starter », *op. cit.*, n° 590, p. 61) — (18 550 euros; art. 211bis, al. 1<sup>er</sup>, du C. Soc.), mais surtout *au dixième* du capital minimal exigé pour une société anonyme à finalité sociale (61 500 euros; art. 439 du C. Soc.). À ce sujet, voy. D. Coeckelbergh, M. Bosschaert et L. Jacobs, *op. cit.*, p. 369-371.

1972. *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3119/011, p. 28; *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/005, p. 103 (justification de l'amendement n° 82).

1973. *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/005, p. 93-96 (amendement n° 78) et p. 103 (amendement n° 82).

1974. *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-3119/005, p. 93-96 (amendement n° 78) et p. 99-102 (amendement n° 81).

1975. *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3119/011, p. 221.



l'Entrepreneuriat social et de l'entreprise Agricole, appliqué au montant réellement versé par les actionnaires sur les actions;

- 3° lors de la liquidation, il est donné au patrimoine subsistant après apurement du passif et remboursement de l'apport versé par les actionnaires et non encore remboursé, à peine de nullité, une affectation qui correspond le plus possible à son objet comme entreprise sociale agréée.

Le Roi fixe les conditions d'un agrément comme entreprise sociale. Ses statuts mentionnent ces conditions.

Une société coopérative dont le but principal ne consiste pas à procurer à ses actionnaires un avantage économique ou social, pour la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés, mais qui est agréée en tant qu'entreprise sociale visée au § 1<sup>er</sup>, ajoute à la dénomination de sa forme légale les termes « agréée comme entreprise sociale » et est désignée en abrégé « SC agréée comme ES ».

**547. Trois conditions générales d'agrément dans le C.S.A.** Pour poursuivre sa vie en tant qu'entreprise sociale, la société coopérative doit remplir essentiellement trois conditions<sup>1976</sup> qui doivent en outre figurer dans ses statuts<sup>1977</sup>. Premièrement, la société doit générer un impact sociétal positif pour l'homme, l'environnement ou la société. Deuxièmement, pour tout avantage patrimonial qu'elle accorderait aux actionnaires, la société ne peut pas accorder plus que 6% de la valeur nominale des parts sociales après retenue du précompte mobilier, comme cela est prévu par l'arrêté royal du 8 janvier 1962. Troisièmement, lors de la liquidation, les actionnaires ne peuvent reprendre, le cas échéant, que leur apport historique et effectivement libéré<sup>1978</sup>. Le patrimoine subsistant (après apurement du passif et remboursement de la mise de départ des associés) doit être réservé à une affectation qui correspond le plus possible à son « objet comme entreprise sociale agréée », sachant que le terme « objet » (ou « *voorwerp* ») dans le C.S.A. fait clairement référence aux activités qui peuvent être exercées par une personne morale<sup>1979</sup>. Pour le reste, la disposition renvoie à un arrêté royal pour fixer les conditions de l'agrément<sup>1980</sup>.

1976. Art. 8:5, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, du C.S.A. À ce sujet, voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 278–279.

1977. Art. 8:5, § 1<sup>er</sup>, al. 3, du C.S.A.

1978. *Voy. Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 279.

1979. *Voy. Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 16. Notons toutefois que la première mouture de l'avant-projet de loi avait précisé que le boni de liquidation devait être réservé à une affectation correspondant le plus possible au *but* de la société coopérative, alors que le texte néerlandais faisait déjà usage du terme « *voorwerp* » (cf. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 681).

1980. Art. 8:5, § 1<sup>er</sup>, al. 2, du C.S.A.



**548. Conditions additionnelles d'agrément fixées par arrêté royal.** L'arrêté royal du 28 juin 2019<sup>1981</sup>, tout en faisant écho à l'article 8:5 du C.S.A. et aux conditions qu'il contient, définit des conditions additionnelles à satisfaire pour obtenir et conserver l'agrément en tant qu'entreprise sociale : une description de l'objet de la société dont il ressort expressément que ceux-ci sert à générer un impact sociétal positif pour l'homme, pour l'environnement ou pour la société, une certaine limitation du pouvoir votal<sup>1982</sup>, un plafond équivalent à la valeur nominale de l'apport réel en cas de démission, le caractère gratuit, en principe<sup>1983</sup>, du mandat d'administrateur ou encore l'établissement préalable du montant que la société réserve aux projets ou affectations qui sont nécessaires ou utiles pour la réalisation de son objet avant de pouvoir fixer le montant du dividende à verser aux actionnaires. Pour le surplus, un rapport spécial doit être établi annuellement par l'organe d'administration. Dans ce rapport, il est fait mention, pour l'exercice clôturé, de la manière dont cet organe contrôle l'application des conditions d'agrément, des activités que la société a effectuées pour atteindre son objet et des moyens qu'elle a mis en œuvre à cet effet<sup>1984</sup>.

**549. Une dérogation possible à la définition même de la société coopérative pour bénéficiaire de l'agrément comme entreprise sociale — évolution du texte.** Avant l'adoption de l'amendement n° 542, une société coopérative devait nécessairement avoir pour but principal la satisfaction des besoins et/ou le développement des activités économiques et/ou sociales de ses actionnaires<sup>1985</sup>. Or, à l'instar de ce qui était prévu pour la société à finalité sociale, la société coopérative agréée comme entreprise sociale doit être orientée vers l'intérêt de la communauté et non celui des actionnaires. Il ressort de l'article 8:5, § 1<sup>er</sup>, al. 4, du C.S.A. qu'une société coopérative dont le but principal ne consiste pas à procurer à ses actionnaires un avantage économique ou social, pour la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés, peut être agréée en tant qu'entreprise sociale. La symbolique était ici toute particulière puisque la mise en place d'un agrément comme entreprise sociale pour la société coopérative impliquait de déroger à un

1981. Art. 6 de l'arrêté royal du 28 juin 2019 fixant les conditions d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale (*M.B.*, 11 juillet 2019).

1982. Art. 6, § 1<sup>er</sup>, 5° de l'arrêté royal du 28 juin 2019 : aucun actionnaire ne peut prendre part au vote à l'assemblée générale pour un nombre de voix dépassant le dixième des voix attachées aux parts ou actions représentées.

1983. L'assemblée générale peut décider de l'octroi d'une indemnité limitée ou de jetons de présence limités.

1984. Art. 6, § 2, de l'arrêté royal du 28 juin 2019.

1985. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/015, p. 244. En l'état, le texte ménageait la possibilité de prévoir dans les statuts que des tiers qui ne sont pas actionnaires pouvaient être admis au bénéfice des activités de la société ou participer à ses opérations.

élément essentiel de la définition même de la société coopérative<sup>1986</sup>. Le texte finalement adopté prévoit désormais que la société coopérative peut être constituée avec le but principal de satisfaire aux besoins ou de développer les activités économiques ou sociales de *tiers intéressés*.

### 3. Normes de référence

#### a. *L'organisation peut-elle réaliser une activité économique continue?*

**550. Exercice d'une activité économique.** La société coopérative agréée comme entreprise sociale est avant tout une société qui peut exercer une ou plusieurs activités économiques déterminées.

#### b. *Une finalité sociale et première est-elle prévue?*

**551. But désintéressé indispensable.** Cette société doit avoir pour principal but, dans l'intérêt général, de générer un impact sociétal positif pour l'homme, l'environnement ou la société<sup>1987</sup>. Ce but doit être mentionné dans ses statuts<sup>1988</sup>.

#### c. *Quels sont les mécanismes qui assurent une affectation du surplus aux buts sociaux?*

**552. Mécanismes d'asset lock.** Les statuts doivent prévoir<sup>1989</sup> que tout avantage patrimonial, qu'il soit accordé directement ou indirectement, ne peut excéder un montant supérieur à celui fixé en vertu de la loi du 20 juillet 1955, à savoir 6% de la valeur nominale des parts sociales après retenue du précompte mobilier (*affectations directe et indirecte*)<sup>1990</sup>. Les actionnaires peuvent reprendre tout au plus leur mise de départ. Les statuts doivent également préciser<sup>1991</sup> que le boni de liquidation reçoit une affectation qui correspond le plus possible à son « objet comme entreprise sociale agréée<sup>1992</sup> » (*affectation différée*). Pour le surplus, il ressort de plusieurs conditions d'agrément figurant dans l'arrêté royal du 28 juin 2019 que l'objectif social est prioritaire pour ce type de sociétés<sup>1993</sup>.

---

1986. Dans le même sens, voy. M. D'herde, *op. cit.*, n° 60, p. 833.

1987. Art. 8:5, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du C.S.A.

1988. Art. 8:5, § 1<sup>er</sup>, al. 3, du C.S.A.

1989. Art. 8:5, § 1<sup>er</sup>, al. 3, du C.S.A.

1990. Art. 8:5, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du C.S.A.

1991. Art. 8:5, § 1<sup>er</sup>, al. 3, du C.S.A.

1992. Art. 8:5, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, du C.S.A.

1993. Voy. *supra*, n° 548.

**553. Sanctions possibles : nullité des distributions, dissolution de la société, retrait d'agrément, nullité de la société.** Les distributions qui ne respectent pas les limites prévues seront frappées de nullité<sup>1994</sup>. Une société qui s'approprie un agrément qu'elle n'a pas obtenu peut être dissoute par le tribunal de l'entreprise, qui peut accorder un délai à la société en cause pour qu'elle régularise sa situation<sup>1995</sup>. L'autorité publique en charge de décerner l'agrément (ministre de l'Économie) peut retirer l'agrément notamment en cas de non-respect des conditions *ad hoc*<sup>1996</sup>.

#### 4. Une nouvelle venue : la SCES agréée (art. 8:5, § 2, du C.S.A.)

Une société coopérative dont le but principal ne consiste pas à procurer à ses actionnaires un avantage économique ou social, pour la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés, et qui est tant une société coopérative agréée visée à l'article 8:4 qu'une société agréée en tant qu'entreprise sociale visée au paragraphe 1<sup>er</sup>, ajoute à la dénomination de sa forme légale les termes « agréée » et « entreprise sociale » et est désignée en abrégé « SCES agréée ».

**554. Possible cumul de deux agréments et association d'une appellation particulière : la « société coopérative agréée entreprise sociale<sup>1997</sup> » — risque de confusion vu la terminologie employée.** 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)<sup>1998</sup>, 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<sup>1999</sup> ».

1994. Art. 8:5, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup>, du C.S.A.

1995. Art. 8:7, al. 2 et 3, du C.S.A.

1996. Art. 9, 2<sup>o</sup>, de l'arrêté royal du 28 juin 2019 (*M.B.*, 11 juillet 2019).

1997. En vertu de l'article 8:5, § 2, du C.S.A., l'on doit ajouter à la dénomination de la forme juridique les termes « agréée » et « entreprise sociale ». Selon l'exposé des motifs, il faudrait plutôt parler d'une « société coopérative agréée à finalité sociale » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 279); il s'agit à notre avis d'une erreur de plume.

1998. Un risque qui avait été a été soulevé par le Conseil d'État dans son avis d'octobre 2017 (voy. l'avis rendu par la section législation du Conseil d'État n° 61.988/2 du 9 octobre 2017, p. 95 : « L'introduction des notions et formes séparées de 'société coopérative agréée comme entreprise sociale' et de 'société coopérative agréée entreprise sociale' prête particulièrement à confusion; la différence entre les deux n'est pas claire. [...] Les abréviations 'SC agréée comme ES' et 'SCES agréée' ne sont pas des acronymes; il conviendrait d'en proposer pour ces types de sociétés coopératives agréées »).

1999. H. Culot et N. Tissot, « Le cadre juridique de la société coopérative et les perspectives d'avenir », *op. cit.*, p. 27.

**555. Normes de référence — renvoi.** Compte tenu du fait qu'une SCES agréée cumule les agréments attachés à la société coopérative et à l'entreprise sociale, il convient de faire une application combinée des normes de référence associées à chacun d'eux<sup>2000</sup>. Une société coopérative agréée qui veut, en outre, être agréée comme entreprise sociale, doit par exemple veiller à respecter l'exigence d'une affectation *ad hoc* du boni de liquidation, le second agrément étant plus strict sur cet aspect que le premier<sup>2001</sup>.

B. *Du Code des sociétés au Code des sociétés et des associations*

**556. De la création *ad libitum* à l'agrément décerné.** L'adoption de la variante à finalité sociale ne dépendait pas d'une autorité publique. Même si des mécanismes tendaient à garantir l'effectivité du but social poursuivi, il n'y avait pas de dispositif de contrôle externe et institutionnalisé; les sociétés à finalité sociale s'autocontrôlaient<sup>2002</sup> d'une certaine façon. L'octroi de l'agrément comme entreprise sociale, au contraire, dépend d'une autorité externe, en l'occurrence le ministre de l'Économie.

**557. L'appellation « entreprise sociale » permise aux seules sociétés coopératives *ad hoc*?** Nous l'avons vu, alors que la société à finalité sociale était une variante générale, la société coopérative est le modèle obligatoire à adopter pour obtenir l'agrément comme entreprise sociale. À l'instar du projet avorté d'agrément comme entreprise sociale pour les A.S.B.L.<sup>2003</sup>, le dispositif prévu dans le C.S.A. pour les seules sociétés coopératives fait de l'agrément (comme) entreprise sociale un titre protégé, empêchant ainsi le recours à l'appellation d'entreprise sociale pour les sociétés qui faisaient précédemment usage de celle-ci pour se démarquer des entreprises capitalistes.

**558. L'entrepreneuriat social pour les seules sociétés coopératives v. la possibilité pour toute société de devenir une *benefit corporation*.** Pour justifier la mise en place d'un agrément pour les seules sociétés coopératives, le ministre de la Justice a relevé qu'une société anonyme qui adoptait la variante à finalité sociale était un « concept quelque peu étrange<sup>2004</sup> ». Il nous semble toutefois que la restriction du dispositif d'agrément comme

2000. Voy. *supra*, n° 519 et s. (société coopérative agréée) et n° 550 et s. (société coopérative agréée comme entreprise sociale).

2001. Voy. *supra*, n° 523 v. n° 552. À ce sujet, voy. A. François et F. Hellemans, « Shaken, not stirred? Een eerste analyse van de definities, de basisbeginselen en de structuur van het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen », in Centre belge de droit des sociétés (éd.), *Le projet de Code des sociétés et associations — Het ontwerp Wetboek van vennootschappen en verenigingen*, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 15–54, spéc. n° 11, p. 32.

2002. Voy. *supra*, n° 418.

2003. Voy. *supra*, n° 539.

2004. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 52.

entreprise sociale aux sociétés coopératives cadre *a priori* assez mal avec la redéfinition de la spécialité légale de la société. En effet, nous l'avons vu, l'article 1:1 du C.S.A. prévoit que toute société peut légalement poursuivre un but désintéressé d'intérêt général.

**559. D'une définition négative à une définition positive de la finalité sociale.** En 1995, le législateur avait défini négativement la finalité sociale des S.F.S. ; la finalité sociale c'était, nous l'avons vu, « autre chose que » l'enrichissement des associés<sup>2005</sup>. Dans le C.S.A., le dispositif d'agrément comme entreprise sociale propose une définition « positive<sup>2006</sup> » de la finalité sociale qui doit caractériser la société qui sollicite son agrément, à savoir générer un « impact social positif pour l'homme, l'environnement ou la société ». Cette définition n'a pas été affinée dans l'arrêté royal auquel le C.S.A. renvoie. *In fine*, ce passage d'une définition négative à une définition positive de la finalité sociale ne doit donc pas être interprété comme un « rétrécissement » de cette notion<sup>2007</sup>.

**560. Le renforcement de la complémentarité légale entre agréments par l'adoption d'une appellation spécifique.** La modernisation des conditions d'agrément de l'arrêté royal de 1962 opérée en 2016 avait contribué à la prise en compte de la spécificité des entreprises sociales : l'ajout d'une dérogation à la condition suivant laquelle la société coopérative agréée a pour but principal de satisfaire les besoins de ses associés devait officiellement permettre à une société coopérative à finalité sociale d'être agréée pour le CNC<sup>2008</sup>. Cette complémentarité existe toujours dans le C.S.A.<sup>2009</sup> et est même symboliquement renforcée par la création d'une appellation spécifique pour une société coopérative cumulant l'agrément « CNC » et l'agrément comme entreprise sociale.

---

2005. Voy. *supra*, n° 423.

2006. Voy. notamment : M. D'herde, *op. cit.*, n° 56, p. 832.

2007. B. Van Baelen, « art. 8-5 », in H. Braeckmans, K. Geens et E. Wymeersch (dir.), *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Malines, Kluwer, 2021.

2008. Voy. *supra*, n° 263 et spéc. la note subpaginale (955).

2009. L'article 8:5, § 2, du C.S.A. commande vraisemblablement de neutraliser la condition selon laquelle une société coopérative agréée doit avoir pour but principal de procurer à ses actionnaires un avantage économique ou social, pour la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés. Toutefois, ces deux agréments sont-ils fondamentalement compatibles ? Voy. *supra*, n° 546, note subpaginale (1970) et la proposition de suppression de ce double agrément par Mme Simonart (V. Simonart, « L'Amendement : Double agrément des sociétés coopératives », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2022/1, p. 59-61).

**561. Droit transitoire — présomption simple d'agrément comme entreprise sociale pour les S.F.S. existantes**<sup>2010</sup>. Les sociétés à finalité sociale qui existaient au 1<sup>er</sup> mai 2019 sont présumées agréées comme entreprise sociale. Un arrêté ministériel du 27 août 2019 a établi une première liste des sociétés ainsi présumées<sup>2011</sup>. La présomption est simple et peut être renversée par le ministre selon les modalités prévues dans un autre arrêté royal du 28 juin 2019<sup>2012</sup>.

**562. Droit transitoire — transformation requise des sociétés autres que coopératives à finalité sociale**<sup>2013</sup>. Conséquence du passage d'une variante générale à une variante spécifique, les sociétés à finalité sociale qui ne se greffent pas sur une base coopérative doivent, si elles veulent conserver leur agrément, se transformer en société coopérative au cours d'une période de transition prenant fin le 1<sup>er</sup> janvier 2024.

#### IV. La fondation privée

##### A. La fondation dans le Code des sociétés et des associations

###### 1. Définition (art. 1:3 et 1:7 du C.S.A.)

Une fondation est une personne morale dépourvue de membres, constituée par un acte juridique<sup>2014</sup> par une ou plusieurs personnes, dénommées fondateurs. Son patrimoine est affecté à la poursuite d'un but désintéressé dans le cadre de l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées qui constituent son objet. Elle ne peut distribuer ni procurer, directement ou indirectement, un quelconque avantage patrimonial à ses fondateurs, ses administrateurs ni à toute autre personne, sauf dans le but désintéressé déterminé par les statuts. Toute opération violant cette interdiction est nulle. (Art. 1:3.)

---

2010. Art. 42, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> et § 4, des dispositions diverses.

2011. Arrêté ministériel du 27 août 2019 établissant les listes des sociétés qui sont présumées agréées comme entreprise sociale ou agricole, *M.B.*, 4 septembre 2019; Arrêté ministériel du 7 janvier 2020 insérant vingt-sept sociétés dans l'annexe 1 de l'arrêté ministériel du 27 août 2019 établissant les listes des sociétés qui sont présumées agréées comme entreprise sociale ou agricole, *M.B.*, 15 janvier 2020.

2012. Arrêté royal du 28 juin 2019 portant exécution de l'article 42, § 4, de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses concernant la présomption d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale, *M.B.*, 11 juillet 2019.

2013. Art. 42, § 1<sup>er</sup>, al. 2, des dispositions diverses.

2014. Le passage « par un acte juridique » a été ajouté dans le texte francophone par le biais de la loi du 28 avril 2020 (*M.B.*, 6 mai 2020) pour coordonner les deux versions linguistiques du Code (*Doc. parl.*, Chambre, 2019, n° 55-553/001, p. 25).

Le présent code reconnaît en tant que fondation dotée de la personnalité juridique :

- la fondation privée, en abrégé FP;
- la fondation d'utilité publique, en abrégé FUP. (Art. 1:7.)

**563. Maintien *mutatis mutandis* de la définition.** Si le texte du C.S.A. diffère, l'on retrouve dans cette définition les différents éléments caractéristiques de la fondation (absence de membres, affectation du patrimoine, but désintéressé...) de l'article 27 de la loi du 27 juin 1921. L'article 1:7 reconnaît l'existence de deux types de fondations dotées de la personnalité juridique<sup>2015</sup> : la fondation privée (en abrégé : FP) et la fondation d'utilité publique (en abrégé : FUP).

**564. Renvoi pour les autres caractéristiques.** Les autres caractéristiques de la fondation (activité, finalité, mécanismes d'*asset lock* et régime de sanctions) sont évoquées par le biais des normes de référence.

## 2. Normes de référence

### a. *L'organisation peut-elle réaliser une activité économique continue?*

**565. Consécration formelle de la possibilité pour une fondation de réaliser une activité économique.** Pour autant que celle-ci permette la poursuite du but désintéressé, l'activité économique déployée par la fondation n'était pas limitée<sup>2016</sup>. L'article 1:3 du C.S.A. consacre *formellement* le fait que la fondation poursuit son but « dans le cadre de l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées qui constituent son objet ». Pour le reste, et comme par le passé, les statuts doivent comprendre la description précise des activités qui constituent son objet<sup>2017</sup>, à défaut de quoi le tribunal de l'entreprise peut prononcer la nullité de la fondation<sup>2018</sup>.

### b. *Une finalité sociale et première est-elle prévue?*

**566. Maintien du système préexistant.** Comme c'était déjà le cas précédemment, la fondation doit poursuivre la réalisation d'un but

---

2015. Contrairement au régime applicable aux sociétés (avec la société simple) et aux associations (avec l'association de fait), il n'existe pas en droit belge de fondation sans personnalité juridique.

2016. Voy. *supra*, n° 454.

2017. Voy. art. 2:11, § 2, 3° et 11:2, al. 1<sup>er</sup>, du C.S.A.

2018. Art. 11:5, 2° et 2:39 du C.S.A. Si une régularisation de la situation est possible, l'article 2:39, § 1<sup>er</sup>, al. 2, du C.S.A. permet au tribunal d'accorder un délai permettant de procéder à cette régularisation.

désintéressé<sup>2019</sup> précisé obligatoirement dans ses statuts<sup>2020</sup>, sans quoi le tribunal de l'entreprise peut prononcer la nullité de la fondation<sup>2021</sup>. C'est désormais à l'article 11 : 1, al. 1<sup>er</sup>, du C.S.A. que l'on retrouve les finalités autorisées pour une fondation d'utilité publique, à savoir, « la réalisation d'une œuvre à caractère philanthropique, philosophique, religieux, scientifique, artistique, pédagogique ou culturel ».

c. *Quels sont les mécanismes qui assurent une affectation du surplus aux buts sociaux ?*

**567. L'absence de but de lucre concrétisée par la contrainte de non-distribution (affectations directe et indirecte) — renvoi<sup>2022</sup>.** Le texte initialement proposé prévoyait que la fondation ne pouvait, « à peine de nullité, distribuer, directement ou indirectement, un quelconque avantage patrimonial à ses fondateurs, ou ses administrateurs, ni à toute autre personne sauf dans ce dernier cas, dans le but désintéressé déterminé par les statuts ». Ce texte suscitait deux controverses comme l'avait souligné le Conseil d'État<sup>2023</sup>. Premièrement, l'expression « sauf dans ce dernier cas » semblait

2019. Sur la difficulté à concilier cette exigence avec la pratique de certaines fondations, voy. *supra*, n° 458.

2020. Voy. art. 2 : 11, § 2, 3° et 11 : 2, al. 1<sup>er</sup>, du C.S.A.

2021. Art. 11 : 5, 2° et 2 : 39 du C.S.A. Si une régularisation de la situation est possible, l'article 2 : 39, § 1<sup>er</sup>, al. 2, du C.S.A. permet au tribunal d'accorder un délai permettant de procéder à cette régularisation.

2022. Voy. *infra*, n° 577 et s.

2023. Voy. l'avis rendu par la section législation du Conseil d'État n° 61.988/2 du 9 octobre 2017, (*Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/002, p. 30) : « 1. Les termes 'Elle ne peut, à peine de nullité, distribuer ou procurer directement ou indirectement un quelconque avantage' pourraient laisser penser que l'association ou la fondation est nulle si elle procède à un acte de distribution. Telle n'est probablement pas l'intention des auteurs de l'avant-projet, qui, aux termes de l'exposé des motifs, envisagent plutôt l'annulation de l'acte de distribution. Pour éviter cette ambiguïté, mais aussi pour ne pas insérer dans la définition de l'association ou de la fondation ce qui relève en réalité de son régime juridique, il convient d'omettre les mots 'à peine de nullité' dans l'article 1 : 2 en projet et de se limiter aux dispositions à ce sujet figurant aux articles 9 : 4, 10 : 5 et 11 : 6 en projet. 2. L'insertion des mots 'dans ce dernier cas' implique que l'association ou la fondation ne peut distribuer un avantage patrimonial direct ou indirect à ses fondateurs, membres ou administrateurs, mais seulement à toute autre personne. Si l'on comprend que les auteurs de l'avant-projet souhaitent éviter un contournement de l'interdiction des distributions, la formulation choisie a pour conséquence concrète qu'une association ou fondation ne peut pas être créée ni dirigée par les personnes qu'elle a pour but d'aider. Ainsi, une personne handicapée ne pourrait pas être fondatrice, membre ou administratrice d'une association destinée à aider les handicapés, à moins de renoncer à bénéficier de l'aide que cette association peut lui apporter. Il s'avère, à la lecture du commentaire de l'article, que l'intention des auteurs de l'avant-projet n'est pas d'être aussi strict. Telle qu'elle est rédigée, une telle disposition est d'ailleurs susceptible de porter une atteinte



faire écho à la loi de 1921 — et au fait que l'octroi de gains matériels à un tiers peut constituer une œuvre désintéressée (par exemple, une fondation constituée au bénéfice d'un enfant handicapé). Le texte a été adapté et, *in fine*, l'hypothèse de la fondation au bénéfice d'un enfant en difficulté est toujours couverte, mais est en outre également validé l'octroi d'avantages aux fondateurs ou administrateurs, si ceux-ci se situent dans le cadre de la réalisation normale du but désintéressé<sup>2024</sup>. Deuxièmement, comme pour l'A.S.B.L., le texte pouvait laisser croire que la fondation elle-même pouvait être sanctionnée par la nullité et non uniquement l'acte incriminé. Le texte adopté, en prévoyant que « toute opération violant cette interdiction est nulle », est à cet égard plus clair. Cette contrainte de non-distribution, vu son rôle essentiel dans la définition de la spécialité légale des associations et des fondations, est détaillée ultérieurement<sup>2025</sup>.

#### **568. L'affectation *ad hoc* du boni de liquidation (affectation différée).**

Comme par le passé, le but désintéressé auquel la fondation doit affecter son patrimoine en cas de dissolution doit être mentionné dans les statuts; le boni de liquidation devra toujours être affecté à une fin désintéressée<sup>2026</sup>. Dans la continuité du système préexistant, les statuts peuvent prévoir que, lorsque le but désintéressé de la fondation est réalisé, le fondateur ou ses ayants droit peuvent reprendre une somme égale à la valeur des biens ou les biens eux-mêmes que le fondateur a affectés à la réalisation de ce but<sup>2027</sup>.

#### **569. Sanctions spécifiques pour le non-respect de la contrainte de non-distribution et de la spécialité légale : nullité de l'opération litigieuse, nullité de la fondation ou dissolution judiciaire.** Outre la nullité de toute distribution allant à l'encontre de la contrainte de non-distribution<sup>2028</sup>, le tribunal de l'entreprise peut prononcer la nullité d'une fondation<sup>2029</sup> notamment lorsque le but ou l'objet en vue duquel elle est constituée, ou son but ou objet réel, contrevient à la loi ou à l'ordre public<sup>2030</sup> ou encore lorsqu'elle a été constituée dans le but de fournir à ses fondateurs, aux membres de son organe d'administration ou à toute autre personne, des distributions

---

disproportionnée à la liberté d'association garantie par l'article 27 de la Constitution et à la liberté d'entreprendre, ainsi que d'être contraire aux principes d'égalité et de nondiscrimination garantis par les articles 10 et 11 de la Constitution. »

2024. Voy. *infra*, n° 582.

2025. Voy. *infra*, n° 577 et s.

2026. Art. 2 : 11, § 2, 6° et 11 : 2, al. 1<sup>er</sup>, du C.S.A.

2027. Art. 11 : 2, al. 2, du C.S.A.

2028. Voy. *supra*, n° 567.

2029. Art. 2 : 39, § 1<sup>er</sup>, du C.S.A.

2030. Art. 11 : 5, 3°, du C.S.A.

proscrites<sup>2031</sup>. Aussi, le tribunal de l'entreprise peut prononcer la dissolution d'une fondation qui affecte son patrimoine ou les revenus de celui-ci à un but autre que celui en vue duquel elle a été constituée<sup>2032</sup> ou bien qui viole l'interdiction de distribuer ou de procurer un quelconque avantage patrimonial direct ou indirect, ou qui contrevient au Code des sociétés et des associations ou à l'ordre public, ou encore qui contrevient gravement à ses statuts<sup>2033</sup>. Si le tribunal venait à rejeter la demande de dissolution pour violation de la contrainte de non-distribution, il pourrait prononcer l'annulation de l'opération<sup>2034</sup>.

#### B. De la loi du 27 juin 1921 au Code des sociétés et des associations

**570. Continuité de principe entre la loi du 27 juin 1921 et le Code des sociétés et des associations.** Sur la base de la présentation de la définition retenue et des normes de référence, le régime de la fondation demeure essentiellement identique quant à l'activité ou à la finalité qui la caractérise, puisque celle-ci peut réaliser une activité économique et doit poursuivre un but désintéressé.

**571. Petite précision quant au champ d'action.** Dans la loi du 27 juin 1921, les activités commerciales ou, plus largement, économiques n'étaient pas limitées. Toutefois, comme cela a été rappelé lors des travaux préparatoires, la jurisprudence considère en pratique que l'activité menée, pour être valide, doit être en lien avec la réalisation du but désintéressé<sup>2035</sup>. Le texte du C.S.A., en prévoyant que la fondation poursuit « un but désintéressé *dans le cadre de*<sup>2036</sup> l'exercice d'une ou plusieurs activités déterminées<sup>2037</sup> » est peut-être plus explicite sur le lien qui doit exister entre l'activité menée et la finalité poursuivie.

---

2031. Art. 11:5, 4°, du C.S.A.

2032. Art. 2:114, § 1<sup>er</sup>, 3°, du C.S.A.

2033. Art. 2:114, § 1<sup>er</sup>, 4°, du C.S.A.

2034. Art. 2:114, § 4, du C.S.A.

2035. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 250–251 : « 5) Il reste également à voir comment la jurisprudence appliquera cette libéralisation concrètement. Dans la définition de la fondation donnée à l'article 27 de la loi actuelle relative aux ASBL, les activités commerciales ou économiques ne sont plus limitées depuis la loi du 2 mai 2002. Cette modification n'a pas empêché la jurisprudence de considérer quand même qu'une fondation ne pouvait pas purement et simplement déployer des activités économiques illimitées, mais 'seulement lorsqu'elle affecte celles-ci à la réalisation de son but désintéressé' (Anvers 17 novembre 2005, *T.R.V.* 2005, 472, note M. Denef) » (intervention de Mme Denef).

2036. Nous soulignons.

2037. Art. 1:3 du C.S.A.

**572. Rapprochement entre la fondation et l'association.** Le Code des sociétés et des associations œuvre, à notre avis, à un rapprochement entre fondation et association. Les textes précisent que ces structures poursuivent un *but désintéressé* au travers de n'importe quelle *activité* tout en étant soumises à une même *contrainte de non-distribution*.

Le rapprochement est également opéré du point de vue du *régime de sanctions*. Alors que les causes de nullité n'étaient pas énumérées dans la loi du 27 juin 1921, une liste exhaustive de causes de nullité, calquée sur le régime des associations, est prévue par le Code des sociétés et des associations. Comme pour l'A.S.B.L., en plus des causes prévues par la loi de 1921, la violation de la contrainte de non-distribution peut entraîner la *dissolution judiciaire* de l'association. L'*annulation* d'un acte illégal de distribution, une mesure qui pouvait déjà être prise en vertu de la loi de 1921<sup>2038</sup>, figure à l'article 1 : 3 du Code. Enfin, la loi du 27 juin 1921 prévoyait la possible révocation des administrateurs qui disposaient des biens de la fondation contrairement à leur destination ou pour des fins contraires aux statuts, à la loi ou à l'ordre public<sup>2039</sup>. Le C.S.A. comporte quant à lui un dispositif particulier concernant la *responsabilité des administrateurs*<sup>2040</sup>.

**573. Maintien de distinctions entre la fondation et l'association.** Malgré les similitudes que nous venons de souligner, association et fondation n'en continuent pas moins de différer à bien des égards. Épinglons notamment le fait qu'une fondation puisse être constituée par une seule personne; que la constitution d'une fondation implique un patrimoine apporté par le ou les fondateurs; qu'une fondation est nécessairement une personne morale ou encore qu'elle requiert un acte authentique pour sa constitution<sup>2041</sup>.

## **Sous-section 2. *Le Code des sociétés et des associations, la redéfinition de la spécialité légale des personnes morales et ses conséquences***

**574. Plan.** Le Code des sociétés et des associations propose une redéfinition de la spécialité légale de l'association et de la société. Il en résulte un décloisonnement entre associations, fondations et sociétés quant aux activités

---

2038. En vertu de l'art. 39, al. 2, de la loi du 27 juin 1921, « le tribunal pourra prononcer l'annulation de l'acte incriminé, même s'il rejette la demande de dissolution », alors que l'alinéa 1<sup>er</sup> de cette disposition prévoit une possible dissolution notamment lorsque la fondation « affecte son patrimoine ou les revenus de celui-ci à des buts autres que celui en vue duquel elle a été constituée » (art. 39, al. 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>).

2039. Art. 43, al. 1<sup>er</sup>, de la loi du 27 juin 1921.

2040. Art. 2 : 56 et s. du C.S.A.

2041. Art. 2 : 5, § 3, du C.S.A.

pouvant être menées et, dans une mesure toute relative, un décloisonnement entre les personnes morales selon la finalité poursuivie (I). La société se distingue de l'association et de la fondation par le fait que la première a la faculté de distribuer ses profits à ses associés alors que toute distribution est en principe exclue pour les secondes. Dans pareil contexte, il convient de détailler les contours de la contrainte de non-distribution qui doit être respectée par les associations et les fondations (II). Nous évoquerons encore l'une des conséquences directes de ce décloisonnement : les mécanismes de transformation entre structures et notamment un dispositif spécifique de transformation d'une société en une A.S.B.L. (III).

### I. *La spécialité légale des personnes morales sous l'effet du Code des sociétés et des associations : la suppression du critère d'activité et la refonte du critère de finalité*

**575. La définition de la spécialité légale des personnes morales dans le système préexistant : rappel**<sup>2042</sup>. La spécialité légale vise, pour rappel, à répondre à la question de savoir ce qu'une personne morale peut entreprendre (*activités permises* ou *objet*) et ce vers quoi elle peut tendre (*finalités poursuivies* ou *but*). Par le passé, les critères permettant de distinguer les sociétés, les associations et les fondations se situaient à la fois dans les activités autorisées et dans l'objectif de distribuer les bénéfices. Les A.S.B.L. se voyaient imposer certaines limites quant à leur *objet* : elles ne pouvaient pas accomplir des opérations industrielles ou commerciales sauf si celles-ci étaient accessoires (*activités permises*). Par contraste, fondations et sociétés pouvaient se livrer à une activité économique continue. Pour le reste, les personnes morales se distinguaient selon le *but* poursuivi. Les sociétés, à l'exception de certaines S.F.S.<sup>2043</sup>, avaient nécessairement pour but de distribuer ou de procurer à leurs associés un avantage patrimonial direct ou indirect. Les associations et les fondations ne pouvaient pas poursuivre pareille fin<sup>2044</sup>, si ce n'est la faculté pour les A.S.B.L. d'avoir pour but la réalisation d'économies pour leurs membres<sup>2045</sup>.

2042. Voy. *supra*, n° 315 et s.

2043. Les « S.F.S. à l'état pur » (voy. *supra*, n° 120). Pour rappel, selon l'article 661 du C. Soc., l'on peut avoir affaire à une S.F.S. lorsque les sociétés en cause ne sont pas vouées à l'enrichissement de leurs associés et que leurs statuts stipulent que les associés ne recherchent qu'un bénéfice patrimonial *limité* ou *aucun* bénéfice patrimonial et n'assignent pas pour but principal à la société de procurer aux associés un bénéfice patrimonial indirect.

2044. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 29.

2045. Voy. *supra*, n° 330 Concernant le chevauchement entre société et association, voy. *supra*, n° 331.

**576. La définition de la spécialité légale des personnes morales dans le Code des sociétés et des associations**<sup>2046</sup>. Dans le C.S.A., il convient de noter, en premier lieu, que le critère de l'activité a disparu et, en second lieu, que le critère de la finalité est redéfini au moyen d'un critère de distribution. La spécialité des personnes morales est exclusivement centrée sur le *but* de la personne morale et non plus sur son *objet*<sup>2047</sup>.

En premier lieu, le critère d'activité a disparu<sup>2048</sup>. Chaque entreprise sociale a désormais la faculté d'exercer une activité économique continue. Sur ce point, il n'y a plus aucune distinction à établir entre les sociétés, les associations et les fondations<sup>2049</sup>. Les A.S.B.L. sont débarrassées de leur carcan et de l'épineuse question de savoir si, et dans quelle mesure, une association peut poursuivre des activités « commerciales » ou « lucratives » en vue de générer des ressources destinées à servir son but désintéressé<sup>2050</sup>. Les A.S.B.L. peuvent poursuivre n'importe quel type d'activités pour se procurer des ressources nécessaires au financement de leur objet désintéressé<sup>2051</sup>.

En second lieu, le critère de finalité est maintenu, mais revu<sup>2052</sup>. Dans le C.S.A., l'article 1 : 1 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, comme le note M. Foriers, pour autant qu'une partie de ses profits soit réservée directement ou indirectement à l'attribution d'avantages patrimoniaux à ses associés, « toute société pourrait [...] affecter une partie de ses profits aux activités désintéressées prévues par ses statuts et donc poursuivre une activité purement culturelle, scientifique ou philanthropique — une activité sociale au sens large — sans que le principe de la spécialité légale ne puisse l'entraver d'une quelconque manière<sup>2053</sup> ». Il ressort des articles 1 : 2 et

2046. À ce sujet voy. notamment G. Delfosse et I. Panis, *op. cit.*, n° 62–64, p. 35.

2047. Ceci correspond parfaitement au modèle promu jadis par M. Geens (K. Geens, « Ten years after : de la Belgique au Delaware? », *op. cit.*, 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 »).

2048. Voy. notamment A. François et M. Verheyden, *op. cit.*, n° 36, p. 1172.

2049. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 8.

2050. *Ibid.*, p. 17 et *supra*, n° 320 et s.

2051. Et ce, sous réserve de réglementations spécifiques restrictives et du régime transitoire (*voy. supra*, n° 532).

2052. Selon M. Hellemans et Mme Parrein, « *wordt het winstoogmerk als criterium van onderscheid tussen de vennootschap enerzijds en de vereniging en de stichting anderzijds definitief verlaten* ». Voy. F. Hellemans et F. Parrein, « Het nieuwe Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen: (ver)bouwen in vertrouwen », in M. Wyckaert (éd.), *Vennootschapsrecht* (Themis 105), Bruges, la Chartre, 2018, p. 1–32, spéc. p. 9.

2053. P.A. Foriers, *op. cit.*, 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

l' : 3 du C.S.A. que l'association et la fondation ont en commun la poursuite exclusive d'un but désintéressé et l'interdiction de distribuer ou de procurer directement ou indirectement un quelconque avantage patrimonial à toute personne sauf dans leur but désintéressé.

Le but de lucre sociétaire est-il encore un critère distinctif entre personnes morales? Cette question suscite le débat. Pour certains, la *summa divisio* est enterrée avec le C.S.A. : le but de lucre sociétaire n'est plus<sup>2054</sup> un outil permettant de tracer une frontière nette entre société et association<sup>2055</sup>. En effet, vu les définitions proposées, « on ne pourrait [...] 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<sup>2056</sup> ». Pour d'autres, la *summa divisio* du droit des groupements est au contraire revigorée dans le C.S.A. : depuis la disparition des S.F.S., toute société, même une société coopérative agréée (comme) entreprise sociale, doit avoir un but de lucre sociétaire qui peut certes être atténué par d'autres buts, tandis qu'une A.S.B.L. ne peut plus avoir pour objectif de procurer des avantages patrimoniaux indirects à ses membres car elle doit être animée par un but désintéressé<sup>2057</sup>.

La société a la *faculté de distribuer* ses bénéfices à ses associés alors que l'association et la fondation sont soumises à une *contrainte stricte de non-distribution* des bénéfices. Cette contrainte est à notre avis éminemment liée au critère de la finalité : comme nous l'avons d'ailleurs souligné<sup>2058</sup>, le contrôle de l'affectation des ressources permet de garantir et de vérifier l'*effectivité* de la finalité poursuivie, en ayant égard au *résultat* (l'affectation) plutôt qu'à

---

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* »).

2054. Cette *summa divisio* avait déjà été remise en cause lors de l'introduction de la société à finalité sociale — 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 A.S.B.L. et société lorsque le groupement tend à procurer des économies à ses membres (voy. *supra*, n° 331 et *infra*, n° 585). Concernant le « coup de grâce » qui est donné par le C.S.A. à ladite *summa divisio*, voy. notamment M. Coipel, « Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises », *op. cit.*, p. 24.

2055. En ce sens, voy. notamment F. Hellemans et F. Parrein, *op. cit.*, p. 9; p. A. Foriers, *op. cit.*, n° 5, p. 276; O. Caprasse et L. Léonard, « Les principes généraux de la réforme », in R. Aydogdu et O. Caprasse (dir.), *Le Code des sociétés et des associations — introduction à la réforme du droit des sociétés*, CUP, vol. 186, Limal, Anthemis, décembre 2018, p. 8–40, spéc. n° 27, p. 17.

2056. P.A. Foriers, *op. cit.*, n° 6, p. 277.

2057. En ce sens, voy. A. François et M. Verheyden, *op. cit.*, n° 40, p. 1177. Voy. *supra*, n° 542.

2058. Voy. *supra*, n° 7, 24 et 209.

l'*intention* (le but annoncé)<sup>2059</sup>. En d'autres termes, la finalité est centrale, raison pour laquelle un contrôle rigoureux de l'affectation des ressources des A.S.B.L. et fondations devrait être associé au C.S.A.

La poursuite *obligatoire* d'un but désintéressé *exclusif* est un trait caractéristique de l'A.S.B.L. (et de la fondation). Une société *peut* certes désormais légalement poursuivre un but désintéressé, sans que celui-ci puisse être toutefois son but exclusif<sup>2060</sup>. Sous l'effet du C.S.A., la poursuite *obligatoire* d'un but supérieur ne disparaît aucunement. Cette spécificité est au contraire réaffirmée par le C.S.A. à la lumière de la mention expresse de « but désintéressé » dans sa définition tout comme dans les différents mécanismes d'*asset lock* envisagés. De ce point de vue, comme l'avait observé M. Coipel, le C.S.A. « n'induit pas de 'changement de paradigme' : il ne porte pas atteinte à la différence de finalité entre les sociétés et les associations<sup>2061</sup> ».

La finalité désintéressée d'une fondation ou d'une A.S.B.L. a encore un rôle à jouer dans le cadre du Code des sociétés et des associations. En effet, nonobstant la contrainte de non-distribution qu'elles doivent respecter, nous le verrons, le C.S.A. admet les distributions si les avantages ainsi consentis se situent dans les limites de la réalisation normale de l'objet et du *but désintéressé* de l'association ou de la fondation<sup>2062</sup>.

## II. La contrainte de non-distribution pour les A.S.B.L. et les fondations — contours et conséquences

**577. Plan.** Le critère de distribution est essentiel dans le nouveau système. Nous l'avons évoqué, l'A.S.B.L. ne peut distribuer ni procurer directement ou indirectement un quelconque avantage patrimonial à ses fondateurs, ses membres, ses administrateurs ni à toute autre personne sauf dans le but désintéressé déterminé par les statuts. La fondation doit respecter *mutatis mutandis*<sup>2063</sup> la même règle. Dans un premier temps, nous décrivons les contours (et donc les limites) de cette contrainte de non-distribution

2059. À cet égard, voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 6–7 (« Le but de lucre est remplacé par un autre critère, celui de la distribution des bénéfices aux membres de ces structures. Le seul critère de distinction sera désormais la distribution effective des bénéfices et non pas la nature des activités ou l'absence abstraite d'un but de lucre ») et p. 77 (« Le nouveau critère de distinction entre une société et une association sera la présence ou non de distribution de dividendes parmi les membres ou dirigeants (résultat), au lieu de la distinction actuelle sur base du but de lucre (intention) »).

2060. M. Coipel, « Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises », *op. cit.*, p. 24.

2061. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 327.

2062. Voy. *infra*, n° 582.

2063. Le texte de l'article 1:3 du C.S.A. tient compte du fait que la fondation, au contraire de l'association, est dépourvue de membres.



pesant sur les A.S.B.L. et sur les fondations (A). Dans ce cadre, nous détaillerons d'abord les expressions « distribution directe » et « distribution indirecte » (1) puis le régime prévu par le C.S.A., à savoir un principe d'interdiction de telles distributions qui peut être tempéré sous certaines conditions (2).

Dans un second temps, nous examinerons la question de savoir si, nonobstant la redéfinition de la *summa divisio* entre A.S.B.L. et société, un chevauchement entre les deux structures demeure possible (B).

## A. Les contours de la contrainte de non-distribution

### 1. La terminologie employée

**578. La notion de « distribution directe ».** Le Code ne propose aucune définition de la notion de distribution ou de celle de distribution directe. En l'absence de telles définitions, jugées inutiles, il convient d'entendre ces termes au « sens usuel<sup>2064</sup> ». Une distribution directe correspond ainsi à l'attribution de dividendes dans une société.

**579. La notion de « distribution indirecte ».** L'article 1:4, al. 1<sup>er</sup>, du C.S.A. propose une définition générale<sup>2065</sup> de la notion de distribution indirecte qui désigne « toute opération par laquelle les actifs de l'association ou de la fondation diminuent ou les passifs augmentent et pour laquelle celle-ci soit ne reçoit pas de contrepartie soit reçoit une contrepartie manifestement trop faible<sup>2066</sup> par rapport à sa prestation ».

Il nous semble que le terme « indirect » ne fait pas référence à la *nature de l'avantage* consenti (il peut s'agir d'une attribution d'argent — avantage patrimonial direct — ou d'une réduction de frais — avantage patrimonial indirect — puisque, par le biais d'une distribution indirecte, l'on constate une diminution des actifs ou une augmentation des passifs de la structure

2064. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 29.

2065. Il convient de préciser que l'article 1:4 ne renvoie en fait qu'aux articles 1:2 — pour les associations — et 1:3 — pour les fondations. Toutefois, revient l'idée dans l'exposé des motifs que la définition de la « distribution indirecte » vaut également pour les sociétés (*Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/001, p. 29). Concernant ce *distinguo*, voy. X. Dieux, « Le principe de la spécialité légale : 'Aujourd'hui... Et demain peut-être' », *op. cit.*, p. 262.

2066. Le texte initial visait « toute opération par laquelle les actifs diminuent ou les passifs augmentent et pour laquelle il n'y a pas de contrepartie ou une contrepartie manifestement trop réduite par rapport à la prestation ». Selon le Conseil d'État, l'utilisation du terme « réduite » devait être évitée car « on ne comprend pas par rapport à quoi la 'réduction' se calcule. On préférera 'faible' ou 'basse' » (voy. l'avis rendu par la section législation du Conseil d'État n° 61.988/2 du 9 octobre 2017, *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/002, p. 31). L'avis du Conseil d'État a donc été suivi.



considérée), mais au *processus d'attribution de l'avantage*<sup>2067</sup> (l'article 1 : 4, al. 1<sup>er</sup>, du C.S.A. désigne au fond toute opération « autre qu'une distribution directe » ; il s'agit d'une catégorie résiduaire). La notion de distribution indirecte apparaît par conséquent assez large en faisant référence à tout avantage consenti par l'association ou par la fondation sans contrepartie ou sans contrepartie suffisante au regard des conditions normales du marché, autre qu'une attribution de dividende ou de transferts patrimoniaux équivalents. Concernant les avantages patrimoniaux directs, il s'agit de toutes les distributions camouflées des bénéfices<sup>2068</sup>, par exemple des baux consentis par des membres ou des administrateurs à l'association pour un loyer excessif ou de rémunérations de prestations de services dépassant largement une rémunération normale<sup>2069</sup>. Quant aux avantages patrimoniaux indirects, il s'agit potentiellement de tous les services rendus à un prix inférieur au prix du marché ou, *a fortiori*, gratuitement.

## 2. Une interdiction de principe, tempérée par des exceptions

**580. Principe : interdiction de distribution.** Le C.S.A. précise qu'une association (art. 1 : 2) et qu'une fondation (art. 1 : 3) ne peuvent distribuer directement ou indirectement des avantages patrimoniaux<sup>2070</sup>. Nous l'avons vu, différents mécanismes particuliers sanctionnent la violation de l'interdiction de distribution<sup>2071</sup>.

**581. Premier tempérament : pas de distribution indirecte dans des conditions normales de marché.** La distribution indirecte d'avantages patrimoniaux ne désigne que les transferts de valeur de l'A.S.B.L. (ou de la fondation) pour lesquels elle ne reçoit aucune contrepartie ou même une contrepartie manifestement trop faible. *A contrario*, la rémunération des administrateurs ou des personnes qui fournissent des biens ou des services reste autorisée pour autant que celle-ci soit conforme au marché<sup>2072</sup>. En d'autres termes, si les transactions sont réalisées à des conditions normales de marché, il n'est pas question d'avantage consenti, mais de « juste » rémunération.

---

2067. Voy. *supra*, n° 68. Dans le même sens, voy. M. Coipel, « Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises », *op. cit.*, p. 17.

2068. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 251.

2069. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 28.

2070. « Ce durcissement prévoit explicitement ce qui s'applique déjà implicitement en vertu de la loi actuelle sur les asbl : à savoir l'interdiction de distribution 'camouflée' des bénéfices (comme des prestations contractuelles disproportionnées) » (*Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 251 ; intervention de Mme Denef).

2071. Voy. *supra*, n° 538 (A.S.B.L.) et n° 567 (fondation).

2072. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 262.

**582. Second tempérament : distribution indirecte admise dans le cadre de la réalisation normale de l'objet et du but désintéressé.** Une A.S.B.L. (ou une fondation) ne peut distribuer directement ou indirectement des avantages patrimoniaux. Toutefois, l'article 1:4, al. 2, du C.S.A. précise que l'interdiction visée aux articles 1:2 et 1:3 ne fait pas obstacle à ce que l'association rende gratuitement à ses membres des services qui relèvent de son objet et qui s'inscrivent dans le cadre de son but. L'interdiction de distributions directes ou indirectes de bénéfices ou d'éléments de patrimoine n'implique donc pas que les membres d'une association ne puissent tirer aucun avantage de leur statut de membres, mais il faut que ces avantages se situent dans les limites d'une réalisation normale de l'objet et du but de l'association<sup>2073</sup>.

Les quelques exemples issus des travaux préparatoires confirment cette interprétation :

- la distribution gratuite de médicaments par une fondation qui entend lutter contre certaines maladies ou encore l'accord de subventions à des personnes ou institutions impliquées dans la lutte contre ces maladies<sup>2074</sup> ;
- la mise à disposition gratuite ou à moindre coût d'installations pour l'exercice des activités d'une association théâtrale, sportive ou musicale au profit de ses membres ou encore une représentation gratuite au public qui s'inscrit dans le cadre de l'objet de l'association<sup>2075</sup> ;
- les conseils et les consultations juridiques qu'une fédération patronale donne à ses membres<sup>2076</sup> ;
- la distribution de repas à moindre coût aux sans-abris ou encore des dons faits à des personnes démunies<sup>2077</sup> ;
- l'organisation de séjours de vacances pour les enfants du personnel, l'attribution de bourses d'études<sup>2078</sup> ;
- des avis juridiques gratuits pour les membres d'une association de consommateurs<sup>2079</sup> ;
- des formations organisées pour les membres d'une association professionnelle<sup>2080</sup>.

---

2073. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 28.

2074. *Ibid.*, p. 29–30.

2075. *Ibid.*, p. 28.

2076. *Ibid.*, p. 30.

2077. *Ibid.*, p. 30.

2078. *Ibid.*, p. 30.

2079. *Ibid.*, p. 28.

2080. *Ibid.*, p. 29.

La disposition légale fait uniquement référence aux services offerts *gratuitement*. Le ministre de la Justice a toutefois rappelé que « qui peut le plus peut le moins<sup>2081</sup> » et que, par conséquent, les services offerts à un *prix réduit* par rapport au prix du marché sont également — et *a fortiori* — visés<sup>2082</sup>.

**583. Admissibilité des tempéraments évaluée, le cas échéant, par les cours et tribunaux.** Dans les deux hypothèses évoquées ci-avant, il convient de raisonner « au cas par cas » et, *in fine*, il revient aux cours et tribunaux, le cas échéant, d'estimer si les limites des conditions normales de marché ou de la réalisation normale de l'objet et du but désintéressé sont respectées. L'on peut s'attendre *a priori* à un contentieux important sur ces problématiques.

Concernant le premier tempérament, l'examen des conditions normales de marché s'annonce délicat<sup>2083</sup>. Aussi, la doctrine a déjà annoncé que le tribunal ne pourrait intervenir que si, après une évaluation marginale, il apparaît que l'on a effectivement affaire à une distribution indirecte<sup>2084</sup>.

Quant au second tempérament, notons qu'il est heureux que les activités menées par une A.S.B.L. figurent désormais parmi les mentions obligatoires des statuts<sup>2085</sup>. En effet, de telles données devraient être utiles pour que le juge puisse estimer qu'un avantage consenti se situe *dans le* ou, le cas échéant, *hors du* cadre de la réalisation normale de l'objet et du but désintéressé.

---

2081. Un amendement n° 91 a été déposé afin d'insérer les mots « *ou à prix réduit* » entre les mots « *gratuitement* » et les mots « *à ses membres* » tenant compte du fait que les exemples repris dans l'exposé des motifs ne couvrent pas tous des services rendus gratuitement et qu'il convient de préciser que l'avantage ne doit pas être gratuit (*Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/005, p. 115). Le ministre de la Justice a jugé l'amendement superflu compte tenu du fait qu'il est évident que si l'on peut faire quelque chose gratuitement, on peut également le faire à un prix avantageux en vertu de l'adage « qui peut le plus, peut le moins » (*Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 110). Cet amendement a été rejeté lors du vote (*Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 185).

2082. Voy. aussi certains exemples mentionnés dans l'exposé des motifs (*Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 30 : « Des associations théâtrales, sportives et musicales peuvent mettre à disposition de leurs membres, gratuitement *ou à des prix inférieurs aux prix du marché*, des installations pour l'exercice des activités que s'est fixée pour objet l'association »).

2083. X. Dieux, « Le principe de la spécialité légale : 'Aujourd'hui... Et demain peut-être' », *op. cit.*, p. 262 ; A. François et F. Hellemans, *op. cit.*, n° 10, p. 30.

2084. A. François et F. Hellemans, *op. cit.*, n° 10, p. 30.

2085. Voy. *supra*, n° 533.

B. *Les limites de la contrainte de non-distribution : maintien d'un possible chevauchement entre association et société?*

**584. Avantage patrimonial indirect et chevauchement possible entre société et A.S.B.L. — rappel.** Nous l'avons vu, en pratique depuis 1873<sup>2086</sup> et formellement depuis 1995<sup>2087</sup>, le bénéfice caractéristique de la société peut consister en un avantage patrimonial indirect. Compte tenu du fait qu'une A.S.B.L. ne pouvait pas accorder un gain matériel à ses membres, l'on en déduisait que celle-ci pouvait avoir pour but de rechercher un tel avantage patrimonial indirect pour ses membres<sup>2088</sup>. Il n'était pas possible de distinguer ces deux types groupements sur cette base. Clarifie-t-on le *distinguo* entre A.S.B.L. et société à cet égard dans le Code des sociétés et des associations?

**585. Maintien d'un possible chevauchement dans le Code des sociétés et des associations?** Si l'on s'en tient aux définitions proposées de l'association et de la société, la *summa divisio* apparaît *a priori* plus claire : une société a notamment pour but de distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect alors que l'association ne peut en principe procurer directement ou indirectement un quelconque avantage patrimonial (direct ou indirect) à ses membres.

Toutefois, il ressort de l'article 1 : 4, al. 2, du C.S.A. que la poursuite du but désintéressé par l'association prime la contrainte de non-distribution et, dès lors qu'elle demeure dans le cadre de la réalisation normale de son objet et de son but, une association peut rendre gratuitement ou à un coût préférentiel par rapport au prix du marché des services à ses membres. En synthèse, dans les limites de la réalisation de son but désintéressé, une A.S.B.L. peut donc, à l'instar d'une société, procurer à ses membres des avantages patrimoniaux indirects.

La question de savoir si la procuration d'avantages patrimoniaux indirects à ses membres peut constituer le but désintéressé de l'A.S.B.L., et partant la question de savoir si un chevauchement est toujours possible entre société et association, est controversée en doctrine<sup>2089</sup>.

Sur cette question, la lecture des travaux préparatoires n'est d'aucun secours. En effet, ceux-ci précisent, d'une part, que les fondateurs de l'association qui souhaiteraient « pousser plus loin les avantages attribués aux membres » devraient se tourner vers une forme de société, par exemple la

---

2086. Voy. *supra*, n° 245.

2087. Voy. *supra*, n° 424.

2088. Voy. *supra*, n° 331.

2089. Voy. *supra*, n° 585.

société coopérative<sup>2090</sup> et, d'autre part, que s'il n'y a effectivement aucun but de distribution — le terme « distribution » n'ayant de pertinence qu'en ce qui concerne les avantages patrimoniaux directs — dans le chef des futurs actionnaires, l'A.S.B.L. apparaît alors comme le cadre idéal<sup>2091</sup>.

### III. Les mécanismes de transformation entre structures

**586. Divers cas de figure.** Comme nous l'avons déjà évoqué, la réforme rend la variante de la société à finalité sociale sans objet puisqu'A.S.B.L. et société peuvent exercer une activité économique principale tout en poursuivant la réalisation d'un but désintéressé. Dans ce contexte de « décloisonnement » prononcé entre société et association instauré par le C.S.A., la transformation d'une société en une A.S.B.L. est désormais prévue<sup>2092</sup>. Compte tenu des risques d'abus liés à la transformation d'une A.S.B.L. en une société, ce dernier processus est, lui, strictement encadré<sup>2093</sup>.

**587. La possible transformation d'une société en une A.S.B.L.**<sup>2094</sup>. Dans la mesure où la transformation d'une société en une A.S.B.L. porte atteinte aux droits des associés à participer aux bénéfices sociaux, celle-ci ne peut intervenir que de l'accord unanime de l'ensemble des associés<sup>2095</sup>. En cas de transformation d'une société dont les associés ou certains d'entre eux sont tenus solidairement du passif social (société en nom collectif ou société en

---

2090. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 29.

2091. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 9 : « [...] la société à finalité sociale ne se justifie plus comme forme juridique distincte. Pareille coopération serait soit une société si, comme c'est le plus souvent le cas, elle prévoit une rémunération réduite des apports des associés, soit une association si ses statuts interdisent toute distribution » et *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 279 : « Enfin, il est à noter que désormais, s'il n'y a effectivement aucun but de distribution dans le chef des futurs actionnaires, ils auront de préférence recours à l'ASBL, puisqu'elle peut tout aussi bien avoir des activités économiques pour objet. »

2092. Voy. *infra*, n° 587. Comme l'observent MM. Foriers et François, « depuis 1995, il existe pourtant une possibilité indirecte de transformer une ASBL en société *via* l'intermédiaire d'une SFS » (en transformant une A.S.B.L. en société à finalité sociale puis en ôtant la variante « à finalité sociale » de la S.F.S. [P.A. Foriers et A. François, *op. cit.*, p. 44–45]).

2093. Voy. *infra*, n° 588. Pour le surplus, notons que le C.S.A. reprend le mécanisme de transformation d'une fondation privée en fondation d'utilité publique, qui était prévu à l'article 44 de la loi du 27 juin 1921 (art. 14:67 et s.). Aussi, il est apparu opportun de prévoir la possibilité pour une A.S.B.L. de se transformer en A.I.S.B.L. et inversement (art. 14:46 et s.).

2094. Art. 14:31–14:36 du C.S.A. Voy. aussi *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/001, p. 331.

2095. Art. 14:34 du C.S.A.

commandite), ceux-ci restent bien entendu indéfiniment responsables du passif existant à la date de l'opposabilité aux tiers de la transformation<sup>2096</sup>.

**588. La transformation d'une A.S.B.L. en une société : possibilités limitées et mécanismes d'*asset lock***<sup>2097</sup>. La transformation d'une A.S.B.L. en une société pourrait présenter des risques d'abus en ce qui concerne l'affectation du patrimoine de l'association puisqu'une A.S.B.L., soumise à une contrainte de non-distribution, deviendrait une société vouée tout au moins en partie à distribuer ou à procurer des avantages patrimoniaux à ses membres.

La transformation d'une A.S.B.L. en une société est admise si et seulement si la structure finale est une société coopérative agréée comme entreprise sociale (SC agréée comme ES) ou encore une société coopérative agréée entreprise sociale (SCES agréée). Ces différentes variantes de la société coopérative doivent respecter des limites concernant la distribution de leurs ressources « en rythme de croisière » et également « en bout de course », au moment de leur liquidation. Toutefois, ces limites n'empêchent pas qu'un avantage soit attribué aux associés (les actionnaires peuvent recevoir un dividende dont le taux peut atteindre, après retenue du précompte mobilier, 6% de la valeur nominale des parts sociales détenues; si la situation financière de la société le permet, les actionnaires peuvent récupérer leur mise lors de la liquidation).

Dans le contexte de la transformation d'une A.S.B.L. en société à finalité sociale<sup>2098</sup>, les articles 26*bis* à 26*septies* de la loi du 27 juin 1921 et les articles 668 et 669 du Code des sociétés prévoyaient différents mécanismes pour éviter que le patrimoine de l'A.S.B.L. puisse être attribué aux associés si ceux-ci décidaient d'abandonner par la suite leur finalité sociale : par exemple, le montant de l'actif net de l'A.S.B.L. ne pouvait faire l'objet d'aucun remboursement ou distribution aux associés de la S.F.S. De même, en cas de liquidation, cet actif net devait recevoir une affectation se rapprochant autant que possible du but assigné à la société à finalité sociale<sup>2099</sup>. Pour garantir l'affectation désintéressée de l'A.S.B.L., de tels mécanismes de préservation

2096. Art. 14: 36 du C.S.A.

2097. Art. 14: 37 à 14: 45 du C.S.A.

2098. Par contre, si une A.S.B.L. souhaite devenir une A.I.S.B.L., en l'état actuel du droit, l'A.S.B.L. en cause devra se dissoudre et, par le biais du processus de création *ad hoc*, adopter la figure d'A.I.S.B.L. Voy. à ce sujet : M. Davagle, « La transformation d'une ASBL en PPEU ou FPEU : de quoi s'agit-il ? », *Bulletin juridique & social*, n° 581, mars 2017, p. 14. Sous l'empire du C.S.A., les choses changeront puisque l'article 14:46 du C.S.A. prévoit la possibilité pour une A.S.B.L. de se transformer en une A.I.S.B.L. (et vice-versa), sans discontinuité de la personnalité juridique (voy. art. 14:46 – 14:50 du C.S.A.). Le C.S.A. prévoit aussi la procédure de transformation d'une fondation privée en une fondation d'utilité publique, laquelle requiert une autorisation royale (art. 14:51).

2099. Art. 26*sexies* de la loi du 27 juin 1921 et article 668, § 2, al. 1<sup>er</sup> et 2, du C. Soc.

du patrimoine entourent le régime de transformation d'une A.S.B.L. vers une SC agréée comme ES ou une SCES agréée<sup>2100</sup>.

## CONCLUSIONS DU CHAPITRE PREMIER

**589. L'entrepreneuriat social belge, des figures imposées et les conséquences du modèle adopté.** Avant la suppression du projet d'agrément comme entreprise sociale pour les A.S.B.L., l'A.S.B.L. agréée comme ES et la société coopérative agréée comme ES (et *a fortiori* la SCES agréée) sont apparues comme les futurs porte-drapeaux de l'entrepreneuriat social belge. Depuis, l'appellation « entreprise sociale » n'est envisageable que pour les seules sociétés coopératives. Qu'en penser, compte tenu de la diversité qui caractérise l'entrepreneuriat social ?

Avec la suppression de la variante générale à finalité sociale, c'est un symbole qui disparaît. Dans la littérature relative à l'entrepreneuriat social et aux cadres juridiques, la Belgique est citée en exemple et est considérée comme l'un des pays pionniers<sup>2101</sup>. N'est-il pas ironique d'avoir aboli 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, mais également de statuts spécifiques) pour les entrepreneurs qui veulent allier notamment rentabilité économique et impact social<sup>2102</sup> ? Certes, la redéfinition de la société ouvre, selon certains, la voie à la consécration de *benefit corporations*<sup>2103</sup>. 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<sup>2104</sup> (visant à capter des financeurs), œuvre

2100. Voy. les art. 14:37 – 14:45 du C.S.A. et spécifiquement l'article 14:43 du C.S.A.

2101. Voy. notamment : S. Mertens et J. Defourny, *op. cit.*, p. 15–16; A. Fici, « A European Statute for Social and Solidarity-Based Enterprise », *op. cit.*, p. 42–44.

2102. 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>.

2103. Voy. *supra*, n° 526.

2104. A. Fici : « Recognition and legal Forms of Social Enterprise in Europe: A Critical Analysis from a Comparative Law Perspective », *op. cit.*, p. 24 : « *The risk exists that—if the use of the company form of social enterprise is not carefully regulated through limits on who may hold and/or control its capital—the social enterprise might be used purely for purposes of corporate social responsibility (i.e., purely for marketing). If this is the case, the autonomy of the social economy sector from the for-profit capitalistic sector could be seriously compromised.* » Voy. aussi P.A. Foriers et A. François, *op. cit.*, n° 50, p. 49 : « La [*flexible purpose corporation* (FPC)] n'existe qu'en Californie où elle constitue une variante de la *corporation*. Tout comme la *benefit corporation* et à l'inverse de la 3LC, son objectif de réaliser du bénéfice (et de le distribuer) ne doit pas être subordonné à son but



même partiellement, mais effectivement, à la réalisation d'un objectif environnemental, social, etc. En effet, il est important de souligner une nouvelle fois qu'une société dispose simplement de la possibilité légale de poursuivre un but social, 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<sup>2105</sup> ».

Ce choix pourrait conduire à un obscurcissement du paysage de l'entrepreneuriat social. Le ministre de la Justice a affirmé qu'« à terme, les nouvelles entreprises sociales devront adopter la forme d'une société coopérative et obtenir un agrément comme entreprise sociale ou d'une ASBL<sup>2106</sup> ». Toutefois, 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 A.S.B.L., d'autres structures peuvent rencontrer les conditions de l'entrepreneuriat social. Alors que l'intention est de créer des labels de qualité, l'efficacité du dispositif mis en place nous semble compromise.

**590. L'agrément comme entreprise sociale, l'occasion (manquée) de consacrer l'approche par la finalité.** Lors de nos prolégomènes, nous avons souligné la coexistence de deux approches visant à définir l'entreprise sociale : *l'approche par le statut* qui identifie les formes juridiques qui peuvent revendiquer leur appartenance à l'entrepreneuriat social, d'une part, et *l'approche par la finalité* qui définit des critères à la réunion desquels l'organisation est censée intégrer l'entrepreneuriat social, d'autre part<sup>2107</sup>. Jusqu'ici, l'approche par le statut a montré ses limites<sup>2108</sup>. La mise en place d'un agrément comme entreprise sociale offre *a priori* l'opportunité au législateur de saisir la variété des dynamiques d'entrepreneuriat social tout en s'assurant qu'elles rencontrent les conditions spécifiques qui

---

social. Elle se différencie des deux formes précitées en ce qu'elle dispose de la possibilité légale de poursuivre au moins un autre but social (*'special purpose'*) en dehors de celui de maximiser la valeur des actionnaires (*'maximization of shareholder value'*). Ce but spécial peut être largement décrit dans les statuts (par exemple, comme pour les *benefit corporations*, *'to create material positive impact on society and the environment'*), mais peut aussi être fort délimité dans le temps. Cette dernière possibilité, ainsi que l'absence d'un droit spécial de réclamation dans le chef des actionnaires en cas de non-respect par les administrateurs du but social spécial, exposent plus facilement la FPC (que la *'benefit corporation'*) à l'abus de *'greenwashing'*, donc de situations où l'objet social consistant en le développement durable, le social, l'écologie, etc. n'est plus qu'un concept vide de sens. »

2105. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–3119/008, p. 190.

2106. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 53.

2107. *Voy. supra*, n° 28.

2108. *Voy. supra*, n° 479.



le caractérisent. Toutefois, compte tenu du fait que l'agrément est lié à un type particulier de société, plutôt qu'à des dynamiques particulières quel que soit l'habit juridique, il s'agit d'une occasion manquée. Outre la question de l'accessibilité de l'agrément, il conviendrait de s'assurer de la pertinence des critères adoptés, afin que ceux-ci puissent garantir que les entreprises agréées mettent effectivement en place une dynamique relevant de l'entrepreneuriat social (ce qui implique une attention particulière portée à la finalité pouvant être poursuivie, aux mécanismes d'*asset lock*, mais aussi aux aspects de gouvernance de l'entreprise).

**591. Une sanctuarisation de la finalité en droit des personnes morales sous l'effet du Code des sociétés et des associations.** Société, association, et fondation peuvent réaliser les mêmes activités. Ce qui les distingue dans le C.S.A., c'est exclusivement leur *but*. Si toute société peut désormais poursuivre un but désintéressé, la poursuite exclusive d'un tel but est et reste inhérente à l'association et à la fondation. Pour marquer le *distinguo* qui demeure entre société, d'une part, et fondation et association, d'autre part, les mécanismes d'*asset lock* acquièrent un rôle déterminant. À tout le moins si cela s'inscrit dans le cadre de la réalisation normale de son but désintéressé une A.S.B.L. peut, à l'instar d'une société, procurer à ses membres des avantages patrimoniaux indirects. Dans ces conditions, *to distribute or not to distribute* un avantage patrimonial direct, telle est la question qui permet encore de différencier société (libre de distribuer ses bénéfices) et A.S.B.L. (soumise à une contrainte de non-distribution)<sup>2109</sup>. Il en ressort que le Code des sociétés et des associations contribue à une *sanctuarisation de la finalité en droit des personnes morales*.

---

2109. Voy. A. François et F. Hellemans, *op. cit.*; M. Coipel, « Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises », *op. cit.*, p. 24.



## Chapitre 2

# L'impact potentiel du Code des sociétés et des associations sur le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales<sup>2110</sup>

**592. Présentation.** Le Code des sociétés et des associations a opéré une réforme fondamentale du droit des personnes morales. Même si une réforme fiscale concomitante n'était pas à l'ordre du jour, les effets d'une réforme non fiscale sur la fiscalité n'ont pas été occultés pour autant. Une loi du 17 mars 2019 a veillé à l'adaptation de certaines dispositions fiscales fédérales<sup>2111</sup> au nouveau Code des sociétés et des associations. Sauf exception, les textes fiscaux ont été adaptés à compter du 1<sup>er</sup> mai 2019<sup>2112</sup>. Toutefois, des mesures ont été prises pour assurer une certaine cohérence avec l'entrée en vigueur progressive du C.S.A. pour les personnes morales existantes<sup>2113</sup>.

---

2110. Depuis l'arrêt de la mise à jour du présent manuscrit, plusieurs ouvrages sont parus dont : L. Herve et I. Richelle (coord.), *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2019; S. Garroy, X. Gérard et A. Soldai *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, Limal, Anthemis, 2020.

2111. Sur le plan régional, voy. notamment le décret flamand du 21 décembre 2018 contenant diverses mesures fiscales, *M.B.*, 28 décembre 2018. À ce sujet, voy. notamment M. Petit, « La Flandre s'adapte au nouveau C.S.A., modifie l'impôt de donation et le droit de vente, introduit une procédure de rectification et prévoit diverses mesures anti-fraude », *Droits d'enregistrement*, mars 2019, p. 1–12; X, « Diverses modifications fiscales : publication du décret », *Le Fiscologue*, n° 1594, 11 janvier 2019, p. 12.

2112. Compte tenu de la publication de la loi au 10 mai 2019, voy. toutefois l'article 190 de la Constitution : « Aucune loi, aucun arrêté ou règlement d'administration générale, provinciale ou communale, n'est obligatoire qu'après avoir été publié dans la forme déterminée par la loi. » À ce sujet, voy. G. Delfosse et I. Panis, *op. cit.*, note subpaginale (21), p. 19.

2113. Voy. art. 119 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations. À ce sujet, voy. *Doc. parl.*, Chambre,

Cette loi vise à assurer « la neutralité sur le plan fiscal », qui 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<sup>2114</sup> ».

Ainsi, ces adaptations permettent de tenir compte de la consécration de la théorie de l'incorporation en droit des personnes morales, de la disparition de la notion de capital social dans la plupart des sociétés du C.S.A., de la nouvelle réglementation en matière de rachat d'actions propres dans la S.R.L. et la S.A., de la nouvelle terminologie retenue en droit des personnes morales<sup>2115</sup>, ou encore de la redéfinition de la spécialité légale des personnes morales et des nouvelles possibilités de transformation entre structures qui en découlent.

Concernant le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales, nonobstant les modifications fondamentales opérées en droit des personnes morales, il est soutenu que la neutralité devrait ici résulter du maintien du système « I.P.M./I.Soc. » en l'état. Les conditions actuelles de l'assujettissement à l'I.Soc. ou à l'I.P.M. des organismes qui ne poursuivent pas un but lucratif au sens des articles 181 et 182 du C.I.R. 1992 ne sont en rien modifiées<sup>2116</sup>. Au début de l'année 2018, le ministre de la Justice avait déjà annoncé que le fait qu'une A.S.B.L. puisse exercer à l'avenir des activités économiques de manière illimitée n'impacterait pas l'évaluation menée

---

2018–2019, n° 54–3367/001, p. 7–8 : « Pour ces sociétés existantes, l'ancien Code des sociétés continuera à s'appliquer pendant un certain temps. Le présent projet en tient compte en veillant à maintenir, pour les sociétés qui y resteraient soumises, les références des codes fiscaux aux dispositions du Code des sociétés, comme en veillant à maintenir temporairement, pour les sociétés qui peuvent garder temporairement une forme juridique abrogée (p. ex. la société agricole ou le groupement d'intérêt économique), la référence dans les codes fiscaux à ces formes de sociétés disparues » ; R. Thonet, « Les conséquences fiscales de la réforme du Code des sociétés et des associations », *Séminaire Vanham&Vanham — Le nouveau Code des sociétés — Une réforme fondamentale aux impacts majeurs pour les entreprises*, Bruxelles, 9 mai 2019, p. 21.

2114. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3367/001, p. 3.

2115. Outre la suppression de la notion de siège social, l'on peut notamment évoquer l'adaptation des noms des groupements ou des renvois à certains textes (cf. la loi du 27 juin 1921 remplacée par la Partie 3 du Code des sociétés et des associations ou encore le renvoi à la notion de « petite société » vers l'article 1:24 du C.S.A. en lieu et place de l'article 15 du C. Soc.).

2116. *Voy. Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3367/001, p. 37. *Voy.* aussi la réponse à la question parlementaire n° 2540 du 14 février 2019 posée par Mme Smaers, Chambre, 2018–2019, *Bulletin des Questions et Réponses*, 13 mars 2019, n° 182, p. 193–195.

par le fisc<sup>2117</sup>. Un *statu quo* des textes fiscaux est-il nécessairement gage de neutralité fiscale en la matière? Dans son avis d'octobre 2017, le Conseil d'État avait en effet souligné que les modifications apportées par le C.S.A. 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 :

D'autres modifications pourraient avoir des incidences plus fondamentales. Ainsi, le nouveau critère de distinction entre les sociétés et les associations (articles 1:1 à 1:4 en projet), qui implique que les associations pourront désormais, comme les sociétés, exercer toute activité économique, pourrait bouleverser la manière dont sont interprétées ou appliquées les dispositions fiscales relatives à l'assujettissement à l'impôt des sociétés, et singulièrement :

1° l'article 182 du Code des impôts sur les revenus 1992, qui dispose que, « [d]ans le chef des associations sans but lucratif et des autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif, ne sont pas considérées comme des opérations de caractère lucratif : 1° les opérations isolées ou exceptionnelles; [...] 3° 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 »;

2° l'article 220 du Code des impôts sur les revenus 1992, qui dispose que « [s]ont assujettis à l'impôt des personnes morales : [...] 2° les personnes morales qui, en vertu de l'article 180, ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés; 3° les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, 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 ».

Ces dispositions ont manifestement été rédigées pour correspondre, dans une très large mesure, à l'ancienne distinction entre les sociétés et les associations et leur application dans le contexte du Code en projet entraîne pour le moins de nombreuses incertitudes. À supposer que les règles fiscales et leur interprétation ne changent pas, on devra toujours distinguer les personnes morales qui se livrent à des opérations industrielles ou commerciales et celles qui ne s'y livrent pas, ce qui, en pratique, ôtera sur ce point son principal effet à la réforme envisagée, laquelle n'atteindra

---

2117. Voy. <https://www.koengeens.be/fr/news/2018/01/24/reforme-du-droit-des-associations-quelques-enjeux-pour-le-secteur-a-profit-social>. Dans le même sens, voy. également la brochure « L'asbl après la réforme : du début à la fin » : [https://justice.belgium.be/sites/default/files/downloads/vzw\\_na\\_de\\_hervorming\\_2018\\_fr.pdf](https://justice.belgium.be/sites/default/files/downloads/vzw_na_de_hervorming_2018_fr.pdf) (p. 12). Voy. encore la réponse à la question parlementaire n° 27598 posée par M. de Lamotte, *Compte-rendu intégral*, Chambre, 2018–2019, 28 novembre 2018, p. 10 : « La volonté du gouvernement est de conserver les principes actuels. [...] pour les autorités fiscales, rien ne va changer. »

dès lors pas le but que l'exposé des motifs indique vouloir poursuivre en termes notamment de simplification<sup>2118</sup>.

**593. Plan.** La question sur laquelle nous souhaitons nous pencher est donc celle-ci : à textes fiscaux quasiment inchangés, quelles répercussions pourrait avoir le Code des sociétés et des associations sur le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales en Belgique<sup>2119</sup> ?

Nous observerons d'abord que le processus de départage entre l'impôt des sociétés demeure intact (section 1), avant d'évaluer l'impact du C.S.A. sur l'application du processus de départage aux entreprises sociales (section 2).

## **SECTION 1. L'IMPACT DU CODE DES SOCIÉTÉS ET DES ASSOCIATIONS SUR LE PROCESSUS DE DÉPARTAGE ENTRE L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS ET L'IMPÔT DES PERSONNES MORALES**

**594. Facteurs de rattachement en droit des sociétés et en droit fiscal.** La *lex societatis* est désormais déterminée au moyen du siège statutaire<sup>2120</sup>. En droit fiscal, il est toujours fait application du critère du siège réel pour déterminer l'impôt sur les revenus applicable<sup>2121</sup>. Ainsi, une société avec un

2118. 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.

2119. Concernant d'autres interactions entre droit des personnes morales et droit fiscal dans le cadre de la réforme du droit des sociétés et des associations, voy. notamment L. Brosens, M. Dhaene et W. Vande Velde, « Enkele fiscale bedenkingen bij het nieuwe Wetboek Vennootschapsrecht », *Fisc. Act.*, n° 2017/43, p. 17–20, 20 décembre 2017; L. Brosens, M. Dhaene et W. Vande Velde, « WIB aangepast aan nieuw vennootschapsrecht », *Fisc. Act.*, n° 2018/43, p. 3–10, 19 décembre 2018; R. Thonet, *op. cit.*; L. De Broe et M. Peeters, « Le 'siège réel' évacué au profit du 'siège statutaire' », *op. cit.*; L. De Broe et M. Peeters, « Conséquences fiscales de la nouvelle notion de capital dans le CSA », *Le Fiscologue*, n° 1609, 26 avril 2019, p. 1; L. De Broe et M. Peeters, « Profonde simplification des formes de sociétés et entrée en vigueur », *op. cit.*; F. Henneaux, « Le nouveau Code des sociétés et des associations et le droit fiscal », *Bulletin juridique & social*, n° 629, mai 2019, p. 7–10. Voy. aussi l'exposé d'Olivier Hermand consacré aux aspects fiscaux de la réforme du Code des sociétés et des associations (Colloque « Le nouveau code des sociétés et des associations », journée d'études organisée par le CRIDES, Louvain-la-Neuve, 8 février 2018).

2120. Voy. *supra*, n° 499.

2121. Voy. notamment : *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 271 : « M. Koen Geens, ministre de la Justice, précise que la théorie du siège statutaire permettant à une société de transférer son siège social dans un autre pays afin d'être soumis au droit de ce pays n'est valable que pour le droit des sociétés. Pour le droit fiscal, le droit social ou encore le droit de la faillite, la théorie du siège réel reste d'application. » Voy. également l'exposé des motifs du projet de loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales

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'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés en tant que personne morale *résidant en Belgique*<sup>2122</sup>.

**595. L'adoption du critère du siège statutaire et ses effets collatéraux sur les définitions générales du C.I.R. 1992, en particulier celles de « société » et de « société résidente ».** La consécration de la théorie de l'incorporation en droit des personnes morales et le maintien du critère du siège réel en droit fiscal ont pour conséquence de rompre « l'actuelle identité de fait entre la 'nationalité' d'une société et sa résidence fiscale<sup>2123</sup> ». Autrement dit, on ne peut plus présupposer qu'une société assujettie à l'impôt des sociétés belge est nécessairement soumise au droit belge des sociétés. Même si l'on conserve le siège réel en matière fiscale, et donc le système en l'état, il convient d'opérer un certain nombre d'adaptations dans le C.I.R. 1992 parmi lesquelles une redéfinition de la notion de société et des notions associées.

La notion de société résidente est centrale pour notre étude puisque c'est au départ de celle-ci que nous avons défini le champ d'application de l'impôt des sociétés et, par contraste, le champ d'application de l'impôt des personnes morales. En effet, une personne morale doit être soumise à l'impôt des sociétés si elle peut être qualifiée de société résidente, ce qui correspond, au stade des principes d'assujettissement, à la réunion des conditions suivantes : posséder la personnalité juridique, résider fiscalement en Belgique et se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. S'il apparaît que la personne morale ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, les conditions de personnification juridique et de résidence fiscale en Belgique étant rencontrées, c'est l'impôt des personnes morales qui doit être appliqué<sup>2124</sup>.

**596. Modifications, mais neutralisation de leur effet sur le processus de départage de l'I.P.M. et de l'I.Soc.** Même si des modifications sont apportées à ces définitions générales de l'article 2 du C.I.R. 1992, il convient d'observer que cette réforme n'opère pas une modification du processus de départage entre l'impôt des personnes morales et l'impôt des sociétés. Pour

---

au nouveau Code des sociétés et des associations (*Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3367/001, voy. notamment p. 5 et 8). Voy. encore L. De Broe et M. Peeters, « Le 'siège réel' évacué au profit du 'siège statutaire' », *Le Fiscologue*, n° 1607, 12 avril 2019, p. 1.

2122. Sur cette thématique, voy. notamment R. Aydogdu et I. Richelle, « Les facteurs de rattachement en droit des sociétés et en droit fiscal », in L. Herve et I. Richelle (dir.), *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2019, p. 9–103.

2123. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3367/001, p. 8.

2124. Voy. *supra*, n° 57.

l'expliquer, il faut souligner que les modifications contenues dans la loi du 17 mars 2019 touchent aux définitions de « personnalité juridique » et de « résidence fiscale », des conditions qui sont en principe communes aux deux impôts. Les modifications apportées à des conditions communes ont pour effet de se neutraliser.

Sous l'effet de cette loi, en vertu de l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, a) et b), du C.I.R. 1992, l'on entend par :

a) société : toute société, association, établissement ou organisme quelconque qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et qui :

- soit possède la personnalité juridique en vertu du droit, belge ou étranger, qui le régit ;
- soit est régie par un droit étranger qui ne lui accorde pas la personnalité juridique, mais a une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge dotée de la personnalité juridique en vertu du droit belge et répond à la définition de société résidente visée au b) ci-dessous.

Les organismes de droit belge possédant la personnalité juridique qui, pour l'application des impôts sur les revenus, sont censés être dénués de la personnalité juridique, ne sont pas considérés comme des sociétés ;

b) société résidente : toute société qui a en Belgique son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration et qui n'est pas exclue du champ d'application de l'impôt des sociétés.

La société qui a son siège statutaire en Belgique est présumée sauf preuve contraire y avoir aussi son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration. La preuve contraire est admise uniquement s'il est démontré en outre que le domicile fiscal de la société est établi dans un autre État que la Belgique en vertu de la législation fiscale de cet autre État.

**597. La nouvelle définition du domicile fiscal.** Afin de tenir compte de la dissociation possible entre *lex societatis*, d'une part, et domicile fiscal, d'autre part<sup>2125</sup>, la référence au « siège social » — source potentielle d'ambiguïté — est supprimée<sup>2126</sup>. Aussi, l'on consacre dans la loi une pratique administrative et jurisprudentielle<sup>2127</sup>, 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

2125. Voy. *supra*, n° 52.

2126. Notamment aux articles 2, 220, 3<sup>o</sup> et 227 du C.I.R. 1992 (voy. respectivement les articles 2, 52 et 53 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations).

2127. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3367/001, p. 11. Les références suivantes sont évoquées : Com.I.R., n° 179/22 et Bruxelles, 29 juin 1982, *F.J.F.*, n° 82/119. À ce sujet, voy. *supra*, n° 51.



non-résidence<sup>2128</sup> » fiscale, la présomption ne peut être renversée que si la société ou l'administration fiscale<sup>2129</sup> prouve que le domicile fiscal est établi dans un autre État que la Belgique en vertu de la législation fiscale de cet autre État<sup>2130</sup>.

**598. La nouvelle définition de la personnalité juridique fiscale.** Pour que l'I.P.M. 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, le cas échéant selon un droit des personnes morales étranger ; cette vérification n'est pas toujours simple à opérer.

En pratique, pour l'application de l'impôt des non-résidents (ci-après, INR), et plus spécifiquement pour départager deux régimes qui le composent (l'INR-*sociétés*<sup>2131</sup> et l'INR-*personnes morales*<sup>2132</sup>), il convient de tenir compte d'une règle du Code des impôts sur les revenus qui soumet à l'INR-*sociétés* les organismes non personnalisés résidant fiscalement à l'étranger, mais qui sont « constitués sous une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge<sup>2133</sup> ».

Avec l'adoption de la théorie du siège statutaire en droit belge des personnes morales, l'on peut rencontrer des difficultés semblables, non plus seulement avec les sociétés étrangères, mais également avec les sociétés résidentes (par exemple, avec une société qui a son siège réel en Belgique, mais son siège statutaire à l'étranger). La solution adoptée pour l'INR est reprise *mutatis mutandis* pour les sociétés résidentes<sup>2134</sup> : 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<sup>2135</sup>.

---

2128. Voy. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3367/001, p. 11.

2129. *Ibid.*, p. 104 : « Le droit fiscal étant d'ordre public, l'administration fiscale doit également pouvoir faire reconnaître le siège réel dans un autre État, même dans des circonstances où ce n'est pas la société elle-même qui apporte cette preuve, mais l'administration qui, dès lors qu'elle dispose des informations pertinentes, est effectivement en mesure de le faire. » À ce sujet, voy. L. De Broe et M. Peeters, « Le 'siège réel' évacué au profit du 'siège statutaire' », *op. cit.*; G. Delfosse et I. Panis, *op. cit.*, n° 11, p. 21.

2130. Voy. art. 2, 3<sup>o</sup>, b), de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations.

2131. Art. 227, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992. Quant à la base imposable, voy. art. 233 du C.I.R. 1992.

2132. Art. 227, 3<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992. Concernant la base imposable, voy. art. 234 du C.I.R. 1992.

2133. Plus précisément, une société de droit belge dotée de la personnalité juridique en Belgique.

2134. Art. 2, 2<sup>o</sup>, de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations.

2135. Voy. encore *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3367/002, p. 7–8 : « Bref, si une société régie par un droit étranger qui ne lui accorde pas la personnalité juridique à une

**599. Rappel — suppression de la condition de « constitution régulière ».** La condition relative à la « constitution régulière », qui figurait dans la définition de la société de l'article 2 C.I.R. 1992 et que nous avons écartée<sup>2136</sup>, est supprimée compte tenu de son obsolescence<sup>2137</sup>.

## **SECTION 2. L'IMPACT DU CODE DES SOCIÉTÉS ET DES ASSOCIATIONS SUR L'APPLICATION DU PROCESSUS DE DÉPARTAGE ENTRE L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS ET L'IMPÔT DES PERSONNES MORALES POUR LES ENTREPRISES SOCIALES**

**600. Plan.** Si, comme nous l'avons vu, le Code des sociétés et des associations n'a aucun effet sur le *processus* de départage entre l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales, il pourrait en avoir un quant à l'*application* de ce processus pour les entreprises sociales (sous-section 4). Il convient d'identifier, parmi les entreprises sociales étudiées, les personnes morales sans but de lucre fiscal et les autres personnes morales (sous-section 3). Pour ce faire, il convient de noter au préalable la disparition de la société à finalité sociale et l'apparition d'un dispositif de remplacement (sous-section 1) ainsi que le maintien d'une notion de but de lucre fiscal nonobstant la relégation du but de lucre en droit des personnes morales (sous-section 2).

### **Sous-section 1. *La suppression de la société à finalité sociale et l'apparition d'un dispositif de remplacement***

**601. La substitution de la société coopérative agréée (comme) entreprise sociale à la société à finalité sociale.** L'une des entreprises sociales identifiées lors de nos prolégomènes, la société adoptant la variante à finalité sociale, a disparu. Un nouveau dispositif a vu le jour, l'agrément comme entreprise sociale des sociétés coopératives (ainsi qu'un statut spécifique pour les sociétés coopératives qui cumulent l'agrément en tant que

---

forme analogue à celle d'une société de droit belge dotée de la personnalité juridique, il faut distinguer selon que cette société a son 'siège réel' en Belgique ou à l'étranger :  
 – dans le premier cas, elle est considérée comme une société dotée de la personnalité juridique tant aux fins de son imposition que de l'imposition de ses actionnaires ou associés ;  
 – dans le second cas, elle est considérée comme une société dotée de la personnalité juridique uniquement aux fins de son propre assujettissement à l'impôt des non-résidents. »

2136. Voy. *supra*, n° 46.

2137. Art. 2, 1°, de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations.

coopératives et l'agrément comme entreprises sociales<sup>2138</sup>). Les sociétés à finalité sociale existantes peuvent bénéficier d'une présomption d'agrément comme entreprises sociales et, pour rappel, celles qui n'ont pas adopté la forme coopérative devront, pour conserver cet agrément, se transformer en sociétés coopératives<sup>2139</sup>. Pour s'adapter à la terminologie du droit des personnes morales, la loi du 17 mars 2019 a substitué les sociétés agréées comme entreprises sociales aux sociétés à finalité sociale<sup>2140</sup>. Dans ces conditions, nous devons déterminer, pour les A.S.B.L., les fondations privées, les sociétés coopératives agréées et les sociétés coopératives agréées comme entreprises sociales (et donc, par la même occasion, pour les sociétés coopératives agréées entreprises sociales), leur statut de personne morale *avec* ou *sans* but de lucre fiscal.

## **Sous-section 2. *Le maintien de la notion de but de lucre fiscal nonobstant la relégation du but de lucre en droit des personnes morales***

**602. But de lucre fiscal et absence de but de lucre fiscal — rappel des notions.** Pour rappel, une personne morale poursuit un but de lucre fiscal si elle cherche à procurer, directement ou indirectement, un gain matériel, immédiat ou différé, à ses actionnaires ou associés<sup>2141</sup>. *A contrario* et réciproquement, la personne morale qui ne cherche pas à accorder, directement ou indirectement, un gain matériel, immédiat ou différé, à ses actionnaires ou associés ne poursuit pas un but de lucre fiscal<sup>2142</sup>. Ces définitions demeurent en l'état.

**603. Relégation du but de lucre sociétaire en droit des personnes morales.** Il convient de noter que le but de lucre sociétaire est relégué en droit des personnes morales au profit d'un critère relatif à l'attribution d'avantages patrimoniaux (permise pour les sociétés et proscrite aux associations et fondations). La contrainte de non-distribution équivaut à ne pas pouvoir distribuer ou procurer directement ou indirectement un quelconque avantage patrimonial aux fondateurs, membres, administrateurs ou

---

2138. Voy. *supra*, n° 554.

2139. Voy. *supra*, n° 562.

2140. Voy. l'art. 21, al. 1<sup>er</sup>, 10<sup>e</sup>, l'art. 184<sup>ter</sup> et l'art. 210, § 5, al. 2, du C.I.R. 1992. La « société à finalité sociale » deviendra la « société agréée comme entreprise sociale conformément à l'article 8:5 du Code des sociétés et des associations » (voy. art. 4, 25 et 43 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations).

2141. Voy. *supra*, n° 67.

2142. *Ibid.*

encore à toute autre personne, sauf dans le but désintéressé déterminé qui est poursuivi.

**604. But de lucre fiscal v. contrainte de non-distribution.** Nous avons distingué le « but de lucre fiscal » et le « but de lucre sociétaire » afin de relever les nuances entre ces deux concepts<sup>2143</sup>. Compte tenu de la nouvelle *summa divisio* du droit des personnes morales, peut-on noter des rapprochements ou bien des éloignements par rapport aux concepts fiscaux ?

- Aux termes « directement » et « indirectement », est associée, en droit des personnes morales et en droit fiscal, la même signification : l'on peut enrichir *directement* un membre par le biais d'une distribution de dividendes ou *indirectement* en lui versant des sommes à un autre titre (*cf.* défraiement indu, rémunération excessive, etc.). L'on fait donc référence au *processus d'attribution* et non à la *forme* de l'avantage<sup>2144</sup>;
- le chevauchement entre une A.S.B.L. et une société, quand celles-ci ont pour but de procurer un avantage patrimonial indirect à leurs membres, est maintenu dans le Code des sociétés et des associations selon une certaine doctrine<sup>2145</sup>. Pour rappel, en droit fiscal, la procuration d'un avantage patrimonial indirect est neutre pour vérifier l'absence de but lucratif;
- la contrainte de non-distribution, en envisageant les avantages pour toute personne, se caractérise par un champ d'application plus large que la notion fiscale, qui est et reste focalisée sur certains destinataires d'avantages (les actionnaires ou associés).

### Sous-section 3. *La nouvelle classification des entreprises sociales*

**605. Présentation et plan.** Pour déterminer l'impôt sur les revenus applicable, il faut, pour rappel, confronter l'entreprise sociale au « raisonnement par étapes ». Toutefois, nous l'avons vu, selon la forme juridique revêtue par ladite entreprise, la tâche peut être considérablement réduite puisque les personnes morales à but de lucre fiscal se voient refuser l'accès aux deux portes de sortie de l'impôt des sociétés<sup>2146</sup>. Sous l'ère du Code des sociétés et des associations, quelles sont les personnes morales sans but de lucre fiscal (I) et, *a contrario*, les personnes morales à but de lucre fiscal (II) ?

---

2143. Voy. *supra*, n° 68.

2144. *Ibid.*

2145. Voy. *supra*, n° 585.

2146. Voy. *supra*, n° 116.

## I. Les personnes morales sans but de lucre fiscal

**606. Le cas de l'A.S.B.L. et de la fondation privée.** Comme la fondation privée, l'A.S.B.L. pourra réaliser une activité économique d'entreprise afin d'accomplir son but désintéressé. Il n'en demeure pas moins que, soumises à une contrainte de non-distribution et à une règle d'affectation désintéressée de leur boni de liquidation, l'A.S.B.L. et la fondation privée restent des personnes morales sans but de lucre fiscal.

**607. Le cas de la société coopérative agréée (comme) entreprise sociale avec interdiction statutaire de distribution de dividendes et dotée d'une pratique concordante.** En droit des personnes morales comme en droit fiscal, la société coopérative agréée comme entreprise sociale s'est substituée à la société à finalité sociale. Parmi les sociétés à finalité sociale, seules les « S.F.S. à l'état pur<sup>2147</sup> » pouvaient être qualifiées de personnes morales sans but de lucre fiscal. Ainsi, outre le fait de prévoir une affectation *ad hoc* du boni de liquidation (clause obligatoire dans les statuts de toute S.F.S. conformément à l'ancien art. 661, al. 1<sup>er</sup>, 9<sup>o</sup>, C. soc.), il fallait en outre que les statuts prévoient l'interdiction d'une distribution de dividendes. Réunir ces deux conditions est-il possible pour une société coopérative agréée (comme) entreprise sociale? Le boni de liquidation doit obligatoirement être affecté de manière désintéressée<sup>2148</sup>. L'insertion d'une clause d'interdiction de distribution de dividendes est-elle concevable?

L'article 1:1 du C.S.A. est satisfait dès lors qu'un des buts de la société est de procurer un avantage patrimonial indirect en l'absence même d'une distribution d'un avantage patrimonial direct. Une société coopérative agréée (comme) entreprise sociale peut, sur cette base, prévoir une clause d'interdiction de distribution de dividendes<sup>2149</sup>.

Selon l'article 6:40 du C.S.A., « chaque action d'une société coopérative participe au bénéfice ou au solde de liquidation. 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, en revanche, 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 par ailleurs d'un dividende lorsque la société est en rythme de croisière.

Concernant les sociétés coopératives agréées (comme) entreprise sociale, il semble possible de tenir un raisonnement différent et de dépasser

---

2147. Voy. *supra*, n° 120.

2148. En vertu de l'article 8:5, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, du C.S.A.

2149. Dans le même sens, voy. notamment M. Verheyden et A. François, *op. cit.*, n° 79, p. 356.

l'inadéquation de certains textes du livre 6<sup>2150</sup>. Les actions de la coopérative, à défaut de pouvoir participer au solde de liquidation (en vertu de l'article 8:5, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, du CSA), ne doivent pas nécessairement participer au bénéfice (conformément à l'article 6:40 du CSA). L'article 8:5, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du CSA prévoit un maximum de ce qui peut être distribué sous forme de dividende. Compte tenu de l'adage *lex specialis generali derogant*, 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.

En synthèse, moyennant une clause statutaire d'interdiction de distribution de dividendes, une SC agréée comme ES doit à notre avis être qualifiée de personne morale sans but lucratif pour l'application des articles 181 et 182 du C.I.R. 1992.

Pour assurer le maintien d'un *statu quo* avec les SFS (il est en effet question de garantir la neutralité du CSA sur le plan fiscal<sup>2151</sup>) et éviter toute insécurité juridique à cet égard, la consécration officielle du fait que le dispositif prévu pour les SFS est valable *mutatis mutandis* pour les sociétés agrées (comme) entreprise sociale serait la bienvenue.

Dans le cadre d'une décision anticipée n° 2022.0022 du 25 mars 2022, notons que le S.D.A. a confirmé ce point de vue : une S.F.S. (constituée sous la forme d'une société coopérative), constituée dans le but d'ériger et de mettre à disposition des locaux à deux A.S.B.L. ayant comme objet l'épanouissement et l'insertion des personnes en situation de handicap mental,

---

2150. La société coopérative vise historiquement à permettre à ses membres de réaliser des économies (avantage patrimonial indirect; voy. *supra*, n° 245). Compte tenu de cette spécificité de la coopérative (avec laquelle il était justement question de renouer via le CSA; voy. *supra*, n° 509), certaines dispositions du livre 6 apparaissent inadéquates. Si les coopératives disposent en définitive de leur propre livre contenant toutes les dispositions pertinentes dans le CSA, pour de nombreuses dispositions, les textes relatifs à la SRL ont été recopiés sans tenir compte de l'identité coopérative (voy. *supra*, n° 510). Il en va ainsi de l'article 6:40 qui reproduit textuellement l'article 5:41, al. 1<sup>er</sup>, du C.S.A. et qui « s'oppose à ce que les statuts excluent tout droit aux dividendes ou au solde de liquidation, et octroient exclusivement un avantage patrimonial indirect » aux membres (R. Aydogdu, « L'Amendement : Le but lucratif d'une société coopérative : 'Lost in Translation' », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2020/3, p. 342–344, spéc. p. 343). Voy. aussi M. Verheyden et A. François, *op. cit.*, note subpaginale (460), p. 356 : « La définition de l'apport à l'article 1:8, § 1<sup>er</sup> du CSA et l'article 6:40 du CSA relatif aux droits aux bénéfices dans la société coopérative sont libellés de manière imprécise (semblant requérir que toute société [coopérative] doit distribuer des dividendes à ses actionnaires [si la distribution du solde de liquidation est exclue]), un telle lecture restrictive nous semble contraire à l'intention du législateur, qui a créé un agrément pour les sociétés à but lucratif très limité et l'a réservé aux sociétés coopératives, l'exemple type de la société recherchant (principalement ou uniquement) à procurer des avantages patrimoniaux indirects dont le statut de société a même incité le législateur à consacrer le caractère large du but lucratif en 1995. »

2151. Voy. *supra*, n° 592.

est assujettie à l'impôt des sociétés. Elle met ses statuts en conformité avec les dispositions du C.S.A. en avril 2021 tout en conservant la forme d'une société coopérative. L'activité de la coopérative, à savoir la mise en location d'un ensemble immobilier, constitue une activité permanente génératrice de bénéfices (ou de pertes selon l'exercice comptable considéré) ; la société accomplit par conséquent des opérations de caractère lucratif. Pour prétendre à l'avenir à un assujettissement à l'impôt des personnes morales, il convient de vérifier si cette coopérative pourrait désormais se prévaloir des articles 181 ou 182 du C.I.R. 1992 en tant que « personne morale sans but lucratif ». Les statuts modifiés enseignent que 1) l'assemblée générale a le pouvoir de décider de l'affectation du bénéfice sachant qu'aucune distribution de dividende aux actionnaires ne pourra jamais avoir lieu et 2) toute distribution de dividende sous forme de boni de liquidation est proscrite ; seul le remboursement de l'apport versé par les actionnaires est autorisé. Sur cette base, le S.D.A. a déduit que la coopérative en cause ne poursuivait pas de but de lucre et serait donc susceptible de pouvoir bénéficier de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales.

**608. Le cas de la société coopérative agréée avec interdiction statutaire de distribution de dividendes, affectation *ad hoc* du boni de liquidation et dotée d'une pratique concordante.** Selon nous, une société coopérative agréée, même si elle n'est pas une « S.F.S. à l'état pur », pouvait, à l'instar de cette dernière, faire partie des personnes morales sans but de lucre fiscal si elle adoptait et respectait des clauses statutaires lui interdisant de distribuer un dividende et lui imposant une affectation *ad hoc* du boni de liquidation ; elle était alors une « société assimilée<sup>2152</sup> ». Le raisonnement tenu pour les coopératives agréées (comme) entreprise sociale est applicable *mutatis mutandis* aux sociétés assimilées : l'article 8:4 du C.S.A., disposition spécifique à la SC agréée, doit prévaloir sur l'article 6:40 du même code, disposition applicable aux sociétés coopératives<sup>2153</sup>. Moyennant la rencontre de ces mêmes conditions, une société coopérative agréée sous l'empire du Code des sociétés et des associations pourrait, à notre avis, également être qualifiée de personne morale sans but de lucre fiscal.

**609. Regard critique sur l'application d'un dispositif mis en place pour la « S.F.S. à l'état pur » à d'autres sociétés — rappel et prolongements.**

---

2152. Voy. *supra*, n° 121.

2153. L'article 8:4 renvoie à la loi du 20 juillet 1955 et à ses arrêtés d'exécution. Pour rappel, l'arrêté royal du 8 janvier 1962 précise que le dividende octroyé aux associés sur les parts du capital social ne peut dépasser 6 %, condition respectée si aucun dividende n'est distribué (voy. *supra*, n° 522). Aussi, l'article 8:4, dernier alinéa, précise que les statuts d'une SC agréée peuvent prévoir une affectation du boni de liquidation à des activités économiques ou sociales que la société entendait promouvoir (voy. *supra*, n° 523).



Comme nous l'avons relevé lors de la présentation du régime de fiscalisation des revenus<sup>2154</sup>, l'administration fiscale considérait une société à finalité sociale comme une personne morale dénuée de but de lucre fiscal si ses statuts contenaient une clause d'interdiction de distribution de dividendes et qu'elle respectait cette clause dans les faits. Pour les sociétés autres qu'à finalité sociale, le même statut de personne morale sans but lucratif nécessite l'insertion d'une clause supplémentaire relative à l'affectation *ad hoc* du boni de liquidation. Le fait que l'administration fiscale ait le regard braqué sur l'affectation directe et différée des ressources au préjudice des mécanismes liés à l'affectation indirecte du surplus était tempéré par l'environnement réglementaire de la société à finalité sociale. Cet environnement réglementaire est également assuré pour le dispositif de remplacement, à savoir la société coopérative agréée (comme) entreprise sociale<sup>2155</sup>.

Par contre, si l'on pousse le raisonnement administratif à l'extrême, une entreprise « non sociale » qui, parce qu'elle est structurellement en perte les premières années de sa vie, adopterait une clause d'interdiction de distribution de dividendes et une clause *ad hoc* concernant l'affectation de son boni de liquidation, pourrait entrer dans la catégorie fiscale des personnes morales sans but de lucre fiscal.

**610. Synthèse.** En guise de synthèse, une A.S.B.L., une fondation privée, une société coopérative agréée avec interdiction statutaire de distribution de dividendes, affectation *ad hoc* du boni de liquidation et dotée d'une pratique concordante, de même qu'une société coopérative agréée (comme) entreprise sociale qui respecterait ces mêmes conditions, pourraient être considérées comme des personnes morales sans but de lucre fiscal.

## II. *Les personnes morales à but de lucre fiscal*

**611. Les sociétés coopératives *ad hoc* distribuant un dividende ou ne prévoyant pas de clause d'interdiction de distribution de dividendes.** À défaut d'une clause statutaire d'interdiction de distribution de dividendes ou du respect effectif d'une telle interdiction, la société coopérative agréée comme la société coopérative agréée (comme) entreprise sociale sont qualifiées de personnes morales à but lucratif. Pour la société coopérative agréée, la même conclusion s'impose encore si elle n'affecte pas adéquatement son boni de liquidation.

---

2154. Voy. *supra*, n° 120.

2155. Voy. *supra*, nos 547 et 548.



#### **Sous-section 4. L'application du « raisonnement par étapes » pour les entreprises sociales sous l'ère du Code des sociétés et associations**

**612. Rappel et plan.** Le raisonnement à appliquer pour déterminer l'impôt applicable à une entreprise sociale se décline tout au plus en trois étapes.

1. La personne morale se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif<sup>2156</sup> ?;
2. si tel est bien le cas, la « personne morale sans but de lucre fiscal » agit-elle principalement ou exclusivement dans un *domaine privilégié* (art. 181 du C.I.R. 1992 — première porte de sortie du champ d'application de l'impôt des sociétés) ?;
3. sinon, la « personne morale sans but de lucre fiscal » se cantonne-t-elle à la réalisation d'*opérations autorisées* (art. 182 du C.I.R. 1992 — seconde porte de sortie du champ d'application de l'impôt des sociétés) c'est-à-dire d'*opérations isolées ou exceptionnelles*, d'*opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire*, d'*opérations ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales* ou d'*opérations économiques accessoires* ?

En suivant le fil de ce raisonnement, nous essayerons de mettre en évidence la possible évolution de l'application que l'on pourrait en faire sous l'effet de la réforme du droit des personnes morales (I, II, et III).

##### **I. L'entreprise sociale se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ?**

**613. Appréciation de l'activité menée ou, le cas échéant, de la finalité poursuivie (rappel).** Pour que la condition relative à l'exploitation ou aux opérations de caractère lucratif soit rencontrée, il convient en principe de vérifier, sur la base des *activités* menées par l'entreprise, la présence d'une activité professionnelle génératrice de revenus. Il convient toutefois de garder à l'esprit que la (*possible*) *distribution de dividendes* — caractéristique de la *finalité* — suffit en pratique pour soumettre d'office l'entreprise sociale à l'impôt des sociétés<sup>2157</sup>.

**614. Appréciation de la finalité — *statu quo*.** Les entreprises sociales évoluant sous la forme sociétaire et qui n'adoptent pas une clause statutaire d'interdiction de distribution de dividendes et une pratique concordante

---

2156. Voy. Com.I.R., n° 179/12.

2157. Voy. *supra*, n° 132.

sont soumises à l'impôt des sociétés, sans aucune possibilité de dérogation puisqu'elles sont animées d'un but de lucre fiscal.

**615. Appréciation de l'activité — contradiction avec l'objectif de simplification au cœur du C.S.A.** Pour les autres entreprises sociales, alors que Code des sociétés et des associations abandonne le critère de l'activité pour distinguer les personnes morales en libérant, au passage, les A.S.B.L. des limites de l'accessoriété<sup>2158</sup>, en matière fiscale, et comme l'a observé le Conseil d'État, il faut au fond toujours distinguer les personnes morales qui se livrent à des opérations industrielles ou commerciales et celles qui ne s'y livrent pas. Ce faisant, l'on passe manifestement à côté de l'objectif de simplification législative<sup>2159</sup>.

## II. *L'entreprise sociale dépourvue de but de lucre fiscal agit-elle principalement dans un domaine privilégié ?*

**616. Statu quo.** À ce stade, rien ne laisse présager un changement d'appréciation de la situation fiscale d'une entreprise sociale à l'aune de l'article 181 du C.I.R. 1992.

## III. *L'entreprise sociale dépourvue de but de lucre fiscal se cantonne-t-elle à la réalisation d'opérations autorisées ?*

**617. Préambule : quid de la possibilité d'invoquer les opérations autorisées compte tenu de la possibilité pour toute personne morale de réaliser une activité d'entreprise ?** Nous l'avons vu, nonobstant l'obsolescence de ce *distinguo*, certaines exclusions à l'application de l'impôt des sociétés ne sont formellement accessibles que si l'entreprise sociale se livre à des opérations de caractère lucratif et non si elle se trouve à la tête d'une exploitation ; c'est le cas des différentes hypothèses reprises à l'article 182 du C.I.R. 1992. Sous l'effet du Code des sociétés et des associations, une nouvelle A.S.B.L. de même qu'une A.S.B.L. existante sous conditions peuvent réaliser une activité économique pour réaliser leur but désintéressé<sup>2160</sup>. L'administration fiscale pourrait-elle s'opposer à ce qu'une A.S.B.L. à la tête d'une exploitation invoque à son bénéfice l'article 182 du C.I.R. 1992 ?

2158. Sous réserve du droit transitoire (voy. *supra*, n° 532).

2159. Voy. en ce sens l'avis du Conseil d'État (*Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54-3119/002, p. 27) : « À supposer que les règles fiscales et leur interprétation ne changent pas, on devra toujours distinguer les personnes morales qui se livrent à des opérations industrielles ou commerciales et celles qui ne s'y livrent pas, ce qui, en pratique, ôtera sur ce point son principal effet à la réforme envisagée, laquelle n'atteindra dès lors pas le but que l'exposé des motifs indique vouloir poursuivre en termes notamment de simplification. »

2160. Voy. *supra*, n° 531.

**618. Plan.** Parmi les différents types d'opérations autorisées, c'est l'interprétation des deux hypothèses prévues à l'article 182, 3°, du C.I.R. 1992 qui pose question : bien que des opérations de caractère lucratif soient réalisées, celles-ci ne conduisent pas à un assujettissement à l'impôt des sociétés 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) ou d'opérations économiques accessoires (B).

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

**619. Rappel du dispositif.** Pour attester de l'absence de méthodes industrielles ou commerciales, il convient, quand cela est possible, de procéder à un exercice de comparaison du fonctionnement d'une entreprise sociale et du fonctionnement habituel des entreprises industrielles ou commerciales évoluant dans le même secteur. Si l'entreprise sociale dépourvue de but de lucre fiscal est caractérisée par un fonctionnement différent 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), elle peut revendiquer son assujettissement à l'impôt des personnes morales.

**620. Professionnalisation v. perte d'identité des entreprises sociales.** Désormais, les A.S.B.L. peuvent entreprendre toute activité qu'elles jugent utile pour mener à bien leur projet avec, pour rappel, une règle transitoire spécifique pour les A.S.B.L. existantes<sup>2161</sup>. Peut-être doit-on s'attendre chez certaines à la mise en place de divers dispositifs pour tenir compte de ce changement. Cette transformation ne serait pas uniquement le fait du Code des sociétés et des associations, mais résulterait du contexte plus large de la réforme du droit économique : les A.S.B.L., 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<sup>2162</sup>), sont aussi des entreprises. Ne doit-on pas s'attendre, pour les A.S.B.L. qui voudraient jouir pleinement de la liberté d'action dans la sphère économique, à une certaine professionnalisation du secteur associatif?

Si une entreprise sociale se développe, ce n'est pas pour autant qu'elle perd sa nature et sa finalité sociale essentielle, qui se traduit dans sa manière d'agir (par exemple, au travers de sa politique de vente, sa politique

---

2161. *Ibid.*

2162. *Voy. supra*, n° 490.

d'accessibilité des biens/services proposés ou sa gestion de ressources humaines<sup>2163</sup>). Sur cette base, de bonnes raisons peuvent être invoquées en faveur de l'application de l'impôt des personnes morales.

L'appréciation des méthodes employées dépend 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.

## B. *Les opérations accessoires*

**621. Disparition du recours à la notion d'accessoriété en droit des personnes morales.** En droit des personnes morales, la question de la délimitation des activités permises aux A.S.B.L. et, partant, de la définition de la notion d'accessoriété a purement et simplement disparu<sup>2164</sup>.

**622. Maintien du recours à la notion d'accessoriété en droit fiscal et consécration de lege lata de l'« accessoriété-activité ».** Nonobstant la disparition de l'accessoriété en droit des personnes morales, se limiter à la réalisation d'opérations économiques accessoires présente toujours un enjeu fiscal. C'est incontestablement ce type d'opérations autorisées qui a polarisé les échanges au cours des travaux préparatoires<sup>2165</sup>, à un point tel que l'on en oublierait presque qu'il existe d'autres hypothèses, et notamment l'absence de méthodes industrielles ou commerciales dont nous venons de reparler.

Pour rappel, deux types de critères officiels sont admis pour apprécier le caractère accessoire des opérations de caractère lucratif, les critères quantitatifs et de corrélation. Pour appliquer ces critères, l'on place une activité face à une autre activité, que ce soit pour conclure que l'une nécessite la mobilisation de davantage de moyens que l'autre (critères quantitatifs) ou

2163. Ces pratiques particulières ont notamment été mises en évidence au terme de l'étude SECOIA (ou Social ECONOMY Impact Assessment), laquelle visait notamment à identifier les pratiques de gestion mises en œuvre par les entreprises sociales. Les pratiques observées peuvent être organisées en trois grandes familles : 1) l'affectation non capitaliste du surplus ; 2) une démocratie économique ; 3) la capacité à mobiliser une mixité de ressources. Voy. « SECOIA. L'économie sociale en pratiques », *op. cit.*, p. 6.

2164. Sous réserve du maintien des restrictions prévues par l'article 1<sup>er</sup>, al. 3, de la loi du 27 juin 1921 pour certaines A.S.B.L. existantes. À ce sujet, voy. *supra*, n° 532.

2165. Voy. notamment : *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 43 (« un des critères centraux pour cette appréciation est de se demander si l'ASBL exerce des activités lucratives et, dans l'affirmative, si ces activités ne sont qu'accessoires ou si, au contraire, elles constituent la vocation première de l'association. S'il est établi que les activités sont plus qu'accessoires, l'ASBL sera soumise à l'impôt des sociétés »), p. 73 (« En droit fiscal, c'est le critère de l'activité économique accessoire qui détermine si l'on est soumis à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés »), p. 263 (« une personne morale qui exerce principalement des activités commerciales ou économiques n'est pas soumise à l'impôt des personnes morales »).

pour constater que l'autre est indispensable pour que la première existe (critère de corrélation)<sup>2166</sup>. Nous l'avons vu, il s'agit ici d'une consécration de l'« accessoriété-activité », doctrine majoritaire en droit des personnes morales (même s'il convient de rappeler que ces critères sont alternatifs<sup>2167</sup>). Dans le même sens, le Conseil d'État a noté, au sujet des articles 182 et 220 du C.I.R. 1992, que ces « dispositions ont manifestement été rédigées pour correspondre, dans une très large mesure, à l'ancienne distinction entre les sociétés et les associations<sup>2168</sup> ».

### **623. Possibilité de faire valoir l'argument de l'accessoriété des opérations économiques compte tenu des critères officiels relatifs à l'activité ?**

Sur la base des critères officiels, une A.S.B.L. peut-elle toujours invoquer l'argument de l'accessoriété pour être assujettie à l'impôt des personnes morales ? Cela ne semble pas impensable pour l'A.S.B.L. qui aurait une activité économique manifestement peu importante au regard de son activité principale non économique ou indispensable pour mener celle-ci à bien. Par contre, pour l'A.S.B.L. développant une activité exclusivement économique (afin de poursuivre son but désintéressé), cela est plus que compromis : il devient impossible de conclure que l'activité économique *exclusive* est *accessoire* à une autre activité.

### **624. Possibilité de faire valoir l'argument de l'accessoriété des opérations économiques par le biais d'un critère alternatif consacrant la primauté de la finalité compte tenu du C.S.A. ?**

Les critères officiels sont exemplatifs et donc rien n'empêcherait, *a priori*, de donner à la notion d'accessoriété une autre signification consacrant l'approche de l'« accessoriété-finalité<sup>2169</sup> ». Cette approche serait parfaitement alignée sur le Code des sociétés et des associations<sup>2170</sup>.

Rappelons d'ailleurs que, l'importance, voire la primauté du critère de finalité, est d'ailleurs soutenue en doctrine et consacrée dans certaines

---

2166. Voy. *supra*, n° 106 et s.

2167. Voy. *supra*, n° 396.

2168. Voy. *supra*, n° 592. À ce sujet, voy. aussi le constat dressé par Mme Denef : « Le rôle économique des ASBL : le regard de Michel Coipel face à la méthodologie du 'Grundtypus' », *op. cit.*, n° 12, p. 567 : « Le rétrécissement des activités à la lumière de l'article 1<sup>er</sup> 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. »

2169. Voy. *supra*, n° 321.

2170. Voy. *supra*, n° 575 et s.

décisions de jurisprudence<sup>2171</sup>, et que cette thèse fait écho à une histoire fiscale pas si lointaine<sup>2172</sup>.

À suivre une telle interprétation, à partir du moment où les revenus sont intégralement affectés au but supérieur désintéressé, l'A.S.B.L. (ou tout 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<sup>2173</sup>, présente l'avantage de permettre un contrôle effectif du respect de la finalité puisqu'elle a égard aux actes plutôt qu'aux déclarations d'intention.

Il est toutefois impossible d'anticiper l'accueil que pourrait recevoir un tel argumentaire, vu le contentieux existant en la matière.

## CONCLUSIONS DU CHAPITRE 2

**625. Plus d'entreprises sociales soumises à l'avenir à l'impôt des sociétés?** Si l'on excepte les modifications de la définition de la société et de la société résidente, qui se neutralisent<sup>2174</sup>, les textes fiscaux relatifs au processus de départage de l'impôt des personnes morales et de l'impôt des sociétés restent inchangés.

Quant à l'application du processus de départage, rien ne devrait changer pour les sociétés n'excluant pas la distribution de dividendes; elles seront toujours visées par l'impôt des sociétés. Rien ne devrait non plus changer pour les entreprises sociales, évoluant sous la forme d'une fondation privée ou d'une A.S.B.L., qui opèreraient principalement, voire exclusivement, 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 seront toujours assujetties à l'impôt des personnes morales<sup>2175</sup>.

Par contre, pour les entreprises sociales constituées en A.S.B.L. qui envisageraient de jouir pleinement de leur liberté d'action dans la sphère économique (les nouvelles A.S.B.L. ou les A.S.B.L. existantes moyennant une modification statutaire de leur objet ou, au plus tard, au 1<sup>er</sup> janvier 2029) en réalisant une activité économique exclusive, il ne sera pas possible de démontrer le caractère accessoire des opérations économiques réalisées, à tout le moins à l'aune des critères officiels consacrant l'approche

---

2171. Voy. *supra*, n° 115.

2172. Voy. *supra*, n° 406.

2173. Voy. *supra*, note subpaginale (1491).

2174. Voy. *supra*, n° 596.

2175. À ce sujet, voy. M. Coipel, « Droit transitoire et entrée en vigueur pour les ASBL », *op. cit.*, p. 260–261.

de l'« accessoriété-activité » 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). Toutefois, en pratique, une grande attention est parfois accordée à l'affectation des ressources pour décider de l'application de l'un ou l'autre impôt et, tout aussi présente qu'elle pourrait être sur la scène économique, une A.S.B.L. reste vouée à la poursuite d'un but désintéressé (et, par conséquent, soumise à une certaine contrainte de non-distribution).

Quant aux entreprises sociales adoptant la formule remplaçant la variante à finalité sociale, c'est-à-dire les SC agréées comme ES et les SCES agréées, et les SC agréées, il conviendrait de clarifier le point de savoir si celles-ci peuvent s'interdire de distribuer un dividende (et, le cas échéant, prévoir une affectation *ad hoc* du boni de liquidation) et dès lors accéder aux portes de sortie de l'impôt des sociétés (art. 181 et 182 du C.I.R. 1992).

Tenant compte de ces différentes considérations, il est difficile de conclure qu'il faut s'attendre à voir davantage d'entreprises soumises à l'impôt des sociétés. Toutefois, les différents extraits issus des travaux préparatoires de la réforme du droit des personnes morales le donnent à penser pour les A.S.B.L. qui profiteraient à pur et à plein de leur liberté d'action dans la sphère économique<sup>2176</sup>.

**626. Une seule certitude : maintien d'un cadre fiscal inapproprié et incohérent.** Au fil de la première partie, nous avons démontré que le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales est incohérent, en raison d'une appréhension différenciée des entreprises sociales selon leur statut avec ou sans but de lucre fiscal, et inapproprié, compte tenu du système « I.P.M./I.Soc. » qui rend impossible le départage entre les deux impôts ainsi que de l'absence de volonté politique pour mettre en œuvre un tel régime. Compte tenu du maintien du système « I.P.M./I.Soc. » sous l'ère du Code des sociétés et des associations, notre conclusion n'est en rien modifiée : le cadre fiscal des entreprises sociales de droit belge reste incohérent et inapproprié.

---

2176. *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. »





## Conclusions du titre premier

**627. Une sanctuarisation de la finalité en droit des personnes morales v. une sanctuarisation de l'activité en droit fiscal.** Auparavant, la définition de la spécialité légale des personnes morales mobilisait des critères relatifs à l'activité et à la finalité de la personne morale. Avec le Code des sociétés et des associations, le critère des activités permises disparaît et les personnes morales se distinguent uniquement selon leur finalité. Pour la doctrine dite majoritaire du droit des personnes morales, c'est une révolution : maintenues en marge, les A.S.B.L. peuvent désormais agir au premier plan de la scène économique pour autant qu'elles se conforment à une réglementation rigoureuse qui fait la part belle aux mécanismes d'*asset lock*.

Pour l'application du système de fiscalisation des revenus, afin de déterminer si l'impôt des sociétés ou l'impôt des personnes morales 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 de vérifier, sur la base des *activités* menées par l'entreprise, la présence d'une activité professionnelle génératrice de revenus. Si une entreprise sociale se livre à une telle activité, elle doit être en principe soumise à l'impôt des sociétés. Des dérogations sont possibles — les portes de sortie (domaines privilégiés et opérations autorisées) — pour les seules entreprises sociales qui entrent dans la catégorie des personnes morales sans but de lucre fiscal. C'est en principe uniquement à ce stade du raisonnement que la *finalité* d'une entreprise sociale peut être prise en compte. En pratique, il est vrai que la *finalité* de l'entreprise sociale a un retentissement fiscal plus important (par exemple, le fait que l'on tient compte de l'*affectation* du surplus pour apprécier le caractère accessoire d'opérations économiques, voire pour déterminer l'impôt applicable, ou bien que l'administration fiscale déduise l'applicabilité de l'impôt des sociétés de la possible distribution d'un dividende). Il n'en demeure pas moins que l'affectation des recettes à un but

altruiste ne doit en principe plus avoir d'impact sur l'application du système de fiscalisation des revenus des personnes morales en Belgique.

Sous l'effet du Code des sociétés et des associations, le droit des personnes morales opère un glissement vers la prise en compte exclusive de la finalité alors que le droit fiscal est et reste centré sur la question de l'activité menée. Entre le droit des personnes morales et le régime de fiscalisation des revenus, le fossé se creuse<sup>2177</sup>.

**628. L'obsolescence du système « I.P.M./I.Soc. ».** Comme nous l'évoquions au terme de la première partie, à une époque, différentes réglementations relatives aux comportements qu'il convenait d'adopter sur le marché définissaient leur champ d'application autour de la notion de commerçant. Or, les A.S.B.L. ne pouvaient pas, en raison de leur spécialité légale, devenir commerçantes. Certains jugeaient que cette situation hors champ des A.S.B.L. présentait pour elles bien des avantages. Dans un tel contexte, à partir de la réforme de 1976, le régime de fiscalisation des revenus devait œuvrer à la régulation des pratiques commerciales déloyales du secteur *non profit*, des A.S.B.L. essentiellement.

Or, nous l'avons vu, il a été question ces dernières années d'un changement complet de toile de fond : l'on a connu 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 A.S.B.L. ne sont plus mises *hors-jeu*. Dans ce contexte, rien n'interdit à une A.S.B.L. de réaliser toute activité économique à pur et à plein, autrement dit de « jouer », puisqu'elle est désormais soumise aux mêmes *règles du jeu*<sup>2178</sup>. Le Code des sociétés et des associations suit exactement ce mouvement en supprimant le critère relatif aux activités admises pour définir la spécialité légale des personnes morales<sup>2179</sup>. 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<sup>2180</sup>. »

2177. Dans le même sens, voy. G. Delfosse et I. Panis, *op. cit.*, n° 65, p. 35.

2178. J. Vananroye, « Le bel excès : een voorstel voor hervorming van het recht voor VZW's en stichtingen met minder regels en een strengere handhaving », *op. cit.*, n° 3, p. 278.

2179. On peut également évoquer la suppression de la distinction entre sociétés civiles et sociétés commerciales.

2180. M. Bowler Smith et H. Ostik, *op. cit.*, p. 43 (traduction libre de : « *The sources of income or activities of the sector should not be a regulatory focus. Rather the focus should be to ensure that the activities of non-profit organizations are aimed at achieving a redistributive goal* »).

Dans ce contexte nouveau, il permis d'observer qu'à l'instar de la commercialité, le système « I.P.M./I.Soc. » est frappé d'obsolescence. Cet état de désuétude ressort à différents points de vue.

Premièrement, compte tenu de l'*objectif* qu'il est censé poursuivre. Dans le contexte actuel, quelle place reste-t-il pour un système de fiscalisation destiné à réguler les pratiques commerciales déloyales des organismes sans but lucratif?

Deuxièmement, relativement au *présupposé* qui le sous-tend. En 1976, le système « I.P.M./I.Soc. » est conçu pour associer l'impôt des personnes morales — voulu et considéré par le législateur comme un régime plus favorable — aux A.S.B.L. qui ne se mesurent pas aux sociétés sur la scène économique, et l'application de l'impôt des sociétés — régime considéré comme moins favorable — aux autres A.S.B.L. Or, comme nous avons essayé de le mettre en évidence jusqu'ici, il est bien difficile de se rallier à l'opinion du législateur lorsqu'il qualifie l'impôt des personnes morales de régime d'imposition préférentiel<sup>2181</sup>.

Troisièmement, quant au *vocabulaire employé*. Le droit commun évolue vers une terminologie d'inspiration européenne, laquelle considère des concepts tels que « l'entreprise » ou « l'activité économique ». Aussi, il est des notions qui n'ont tout simplement plus d'impact en droit commun, à l'instar de la notion d'accessoriété<sup>2182</sup>. En mobilisant des critères tels que « les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles » ou « les opérations ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales », l'appareil fiscal n'est guère caractérisé par sa modernité. Certes, si le législateur n'entend pas bannir l'usage du terme « commerçant » dans le langage courant<sup>2183</sup> ou dans des cas très spécifiques (professions réglementées<sup>2184</sup>), la terminologie fiscale n'en reste pas moins à la traîne. Du reste, bien que le législateur fiscal puisse adopter et conserver un langage autonome, il est

2181. *Doc. parl.*, Sénat, 1976–1977, n° 925/2, p. 4.

2182. Si la notion d'« accessoriété » n'est plus consacrée explicitement, l'« accessoriété-finalité » est bel et bien implicitement consacrée dans le C.S.A., compte tenu du fait que l'activité économique n'est admise que si elle tend à la réalisation du but désintéressé poursuivi. *Voy. supra*, n° 540.

2183. *Doc. parl.*, Chambre, 2017–2018, n° 54–2828/001, p. 55–56.

2184. *Voy.* l'article 254 de la loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit de l'entreprise, *M.B.*, 27 avril 2018 : « À compter de la date d'entrée en vigueur de la présente loi, sauf dispositions contraires, dans toutes les lois, la notion de 'commerçant' au sens de l'article 1<sup>er</sup> du Code de commerce doit être comprise comme 'entreprise' au sens de l'article I.1 du Code de droit économique. Par dérogation à l'alinéa 1<sup>er</sup>, la présente loi ne porte pas atteinte aux dispositions légales, réglementaires ou déontologiques qui, en faisant référence aux notions de 'commerçant', 'marchand' ou à des notions dérivées, posent des limites aux activités autorisées de professions réglementées. »

permis de craindre qu'un tel « isolement » ne soit pas en l'espèce le vecteur d'une simplification ou d'une bonne lisibilité — et partant d'une bonne applicabilité — du système désormais en vigueur.

## **Titre II**

### **Réflexions pour un cadre fiscal approprié et cohérent**



## Introduction et plan

**629. Présentation.** La première partie de l'étude l'a démontré, le régime belge de fiscalisation des revenus n'assure pas à *l'ensemble* des entreprises sociales une *charge fiscale moindre*, par comparaison avec celle pesant sur les autres entreprises.

Du reste, sous l'empire du Code des sociétés et des associations, ce constat demeure valide, compte tenu du maintien du système fiscal en place, nonobstant le séisme que cette réforme a produit sur le droit des personnes morales. Le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales belges est et reste incohérent et inapproprié.

C'est à quelques réflexions en vue de la mise en place d'un cadre cohérent et approprié que nous consacrerons le présent titre. Désormais, nous ferons donc fi des obstacles qui s'opposent à la quête d'un régime *ad hoc* : nous considérerons qu'une volonté politique sous-tendrait ladite quête et que le législateur pourrait, à cette fin, modifier en profondeur le système « I.P.M./I.Soc. », voire en faire table rase.

**630. Plan.** Comme l'a observé M. Coipel, si « le choix de nouvelles solutions législatives est avant tout un choix politique [...] [u]n bon choix est en tout cas un choix éclairé [...]. Le reste est affaire d'appréciation personnelle et d'option proprement politique<sup>2185</sup>. » Les propos prospectifs tenus sont donc voués à éclairer le législateur, compte tenu des données du problème, en soulignant d'abord différentes options en jeu (chap. 1<sup>er</sup>), puis les obstacles à surmonter pour les mettre en œuvre (chap. 2).

---

2185. M. Coipel, « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », *op. cit.*, n° 308, p. 226. Voy. aussi à ce sujet : L. François, *op. cit.* ; N. Thirion, « Que peut la doctrine en droit des sociétés (et ailleurs) ? », *op. cit.*





# Chapitre 1

## Deux options possibles pour mettre en œuvre un cadre fiscal approprié et cohérent pour l'entrepreneuriat social

**631. Présentation et plan.** Dans ce premier chapitre, nous présenterons deux options qui pourraient favoriser l'instauration d'un cadre fiscal approprié et cohérent pour les entreprises sociales en Belgique.

Dans le *prolongement* de la réforme du droit des personnes morales, la première option consisterait à changer le paradigme du régime de fiscalisation des revenus : la charge fiscale serait modulée selon l'affectation des revenus et non en fonction de leur source. Cette option accorderait à la *finalité poursuivie* une place centrale dans la détermination du régime d'imposition (section 1).

Dans la seconde option, le régime de fiscalisation des revenus resterait dépendant *des activités menées*, mais permettrait une prise en compte de leur diversité, mettant en cause la logique uniforme de l'assujettissement en matière d'impôts sur les revenus. L'on retrouve cette logique distributive dans le système de taxe sur la valeur ajoutée. Celui-ci est doté par ailleurs d'une batterie de concepts *autonomes* (section 2).

### SECTION 1. LA DÉTERMINATION DE LA FISCALISATION DES REVENUS EN FONCTION DE LEUR AFFECTATION

**632. Droit des personnes morales et régime de fiscalisation des revenus : « l'un part et l'autre reste » (rappel).** Avec l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations s'opère un glissement vers une sanctuarisation de la finalité en droit des personnes morales. En l'état, le régime de fiscalisation

des revenus reste, lui, centré sur l'activité menée par les personnes morales pour déterminer le régime de fiscalisation de leurs revenus (même si, nous l'avons vu, la finalité n'en connaît pas moins un certain retentissement en pratique<sup>2186</sup>). Le droit des personnes morales et le droit fiscal poursuivent au fond des chemins radicalement différents.

**633. Première option possible : un régime de fiscalisation des revenus suivant la philosophie au cœur de la réforme du droit des personnes morales.** Compte tenu du fossé qui se creuse entre le droit des personnes morales et le régime de fiscalisation des revenus, le législateur pourrait réagir et réconcilier les deux corps de règles en posant les règles fiscales sur le socle du droit des personnes morales. Le régime de fiscalisation des revenus devrait être repensé en profondeur pour accorder une place de choix à la finalité du contribuable et, concrètement, à l'affectation que celui-ci donne à ses revenus. De l'affectation des revenus dépendrait le traitement fiscal du contribuable : telle est l'hypothèse posée pour la première option.

**634. Plan.** L'idée d'une prise en compte de la finalité en matière d'imposition des revenus n'est pas « originale » à proprement parler : d'une part, elle était consacrée dans l'histoire fiscale belge (sous-section 1) ; d'autre part, on la retrouve dans la littérature juridique (sous-section 2).

### **Sous-section 1. *La prise en compte de la finalité dans la détermination du régime de fiscalisation des revenus : le critère retenu avant la réforme de 1976***

**635. Retour sur les options prises dans le passé pour les A.S.B.L.** En 1919 (système cédulaire), les recettes d'activités d'une A.S.B.L. qui, loin de poursuivre son enrichissement ou le profit indirect de ses membres, n'avait eu en vue que le maintien et l'extension de l'œuvre de bienfaisance, ne pouvaient pas être grevées de taxe professionnelle<sup>2187</sup>.

Lors de la réforme de 1962, les taxes cédulaires ont été remplacées par quatre impôts sur les revenus mais, dans ce cadre, une A.S.B.L., même « mixte » (c'est-à-dire dotée d'une activité économique), n'était pas imposée sur ses revenus d'activités pour autant que les recettes qui en étaient issues soient affectées à la finalité désintéressée<sup>2188</sup>.

Depuis 1976, l'attention est manifestement portée sur les opérations menées et la volonté d'éviter toute distorsion de concurrence. C'est donc

2186. Voy. *supra*, n<sup>os</sup> 115 et 477.

2187. Cass., 5 juillet 1937, *Pas.*, 1937, I, p. 212. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 347 et s.

2188. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 374 et s.

par une résurgence du passé que la doctrine et la jurisprudence actuelles accordent çà et là une attention plus ou moins grande à l'affectation des ressources pour apprécier l'accessoriété des opérations économiques, voire pour établir le régime fiscal applicable<sup>2189</sup>. Si certains auteurs appellent à une prise en compte accrue de l'affectation des ressources issues de l'activité économique *de lege lata*, d'autres ont suggéré de retenir ce critère pour réédifier plus fondamentalement le système de fiscalisation des revenus<sup>2190</sup>.

## Sous-section 2. *La prise en compte de la finalité dans la détermination du régime de fiscalisation des revenus : revue de littérature*

**636. Rapport de la commission royale d'harmonisation et de simplification de la fiscalité.** Dès 1987, dans un rapport de la commission royale d'harmonisation et de simplification de la fiscalité<sup>2191</sup>, l'idée d'une immunité des moyens destinés à une finalité non économique a été évoquée. Il y était question de soumettre à l'impôt des sociétés les revenus recueillis par une association dans l'exercice d'une activité économique, sauf dans la mesure où les revenus recueillis auraient été affectés à l'objectif non économique de l'association<sup>2192</sup>. Tous les bénéficiaires d'exploitation ou tous les revenus du patrimoine devaient être imposés au taux de l'impôt des sociétés sauf pour la partie du revenu affectée à des objectifs non lucratifs, partie qui devait rester immunisée d'impôt<sup>2193</sup>. Avec la mise en œuvre d'un tel système, un « impôt des personnes morales » distinct n'est plus nécessaire et, le cas échéant, le régime d'immunité pourrait s'inscrire dans le cadre de l'impôt des sociétés<sup>2194</sup>. Ce régime serait uniquement réservé aux institutions reconnues par voie de mesure générale (contrôle *a priori*) avec un suivi assuré par les instances administratives, sous la surveillance du pouvoir judiciaire.

---

2189. Voy. *supra*, n° 402.

2190. Voy. *infra*, n° 636 et s. Voy. aussi M. Deneff, *Economische activiteiten van VZW en stichting. Juridische doorlichting van hun relatie met concurrenten, schuldeisers en begunstigde doelgroep*, op. cit., n° 306, p. 222–223. Dans sa thèse de doctorat, Mme Deneff a en effet souligné que la destination (*bestemming*) devrait être le critère le plus pertinent pour rebâtir l'édifice fiscal.

2191. T. Delahaye, R. Maldague, F. Vanistendael et E. van Weddingen, *Rapport de la Commission Royale d'harmonisation et de simplification de la fiscalité*, Bruxelles, Administration des contributions directes, 1987, 268p.

2192. *Ibid.*, n° 515, p. 282.

2193. *Ibid.*, n° 517, p. 283.

2194. *Ibid.*, n° 518, p. 283.

**637. La thèse de M. Van Crombrugge.** Sur la base du rapport de 1987, M. Van Crombrugge a développé l'idée d'un système dans lequel une entité serait assujettie à l'impôt des sociétés lorsqu'elle se livre à une exploitation ou à une activité économique<sup>2195</sup>. Les portes de sortie de l'impôt des sociétés (art. 181 et 182 du C.I.R. 1992) seraient supprimées et c'est désormais, pour les A.S.B.L. et les autres personnes morales sans but lucratif, l'affectation *totale* ou *partielle* des revenus issus de l'activité économique à la réalisation du but désintéressé qui conditionnerait l'exemption *totale* ou *partielle* d'assujettissement à l'impôt des sociétés. Les entités qui seraient exclues, totalement ou seulement dans une certaine mesure, seraient soumises, à due concurrence, à l'impôt des personnes morales<sup>2196</sup>. Ce système remettrait en question le principe « un contribuable, un impôt », tel qu'instauré en 1962, puisqu'une A.S.B.L. pourrait être soumise pour une partie de ses revenus à l'impôt des personnes morales et pour l'autre à l'impôt des sociétés<sup>2197</sup>.

**638. La thèse de M. De Wolf.** Pour M. De Wolf, le seul facteur pertinent, légitime et cohérent de différenciation fiscale est le but lucratif poursuivi ou non par l'entité, lequel viserait la recherche par les membres d'avantages patrimoniaux. Dans le système qu'il propose, l'impôt des personnes morales serait supprimé et les personnes morales sans but lucratif devraient être soumises à l'impôt des sociétés moyennant l'application d'un taux réduit : l'assujettissement à l'impôt des sociétés permettrait une imposition de l'activité économique exercée par une personne morale sans but lucratif, une imposition tempérée par un taux réduit pour prendre en compte son but désintéressé. Un taux *moins* réduit pourrait être associé aux personnes morales sans but lucratif dont les membres ou associés peuvent tirer un avantage patrimonial *indirect*<sup>2198</sup>.

---

2195. S. Van Crombrugge, « Naar een hervorming van het fiscale stelsel van v.z.w.'s? », *op. cit.*, n° 16.1., p. 240–241.

2196. *Ibid.*, n° 16.3., p. 241.

2197. *Ibid.*, p. 246–247.

2198. M. De Wolf, « Une fiscalité réaménagée pour les associations sans but lucratif? Pour une réforme de l'impôt des personnes morales », *op. cit.*, p. 594–598; M. De Wolf, « En guise de conclusion », in F. Maillard (coord.), *Le but désintéressé des ASBL*, Les Dossiers d'ASBL Actualités, n° 25, 2022, Liège, EdiPro, p. 81–83. M. Gérard fait sienne la thèse défendue par M. De Wolf, qui lui apparaît satisfaisante moyennant quelques remarques/adaptations (voy. X. Gérard, *op. cit.*, n°s 211–212, p. 128–129) : *i*) l'octroi d'avantages patrimoniaux indirects pourrait être qualifié selon lui d'avantage anormal ou bénévole; *ii*) la problématique des prix de transfert (articles 26, 79, 185, § 2, et 207, al. 2, du C.I.R. 1992) est évoquée. Cette question prend tout son sens dans le régime actuel des restructurations des a.s.b.l., a.i.s.b.l. et fondations en vertu duquel une telle entité scindée ou absorbée est censée avoir transmis l'universalité de son patrimoine à titre gratuit à une autre entité et les directives actuelles en matière de prix de transfert devraient faire l'objet d'adaptation pour le secteur non marchand en général; *iii*) la fiscalisation des cotisations,

**639. La thèse de M. Deschrijver.** Dirk Deschrijver a posé les jalons d'un système fiscal dans lequel la forme juridique de la personne morale ne serait pas déterminante<sup>2199</sup>. Un seul impôt serait destiné à viser l'ensemble des personnes morales résidentes, un « impôt des personnes morales » au sens large. Un système avantageux serait destiné aux revenus « idéaux » par le biais d'une modulation des taux applicables : le taux normal d'impôt des sociétés viserait l'ensemble des revenus (actifs et passifs) non associés à une activité désintéressée et un taux réduit de moitié serait prévu pour les revenus issus d'une activité économique qui a un lien évident (*clear nexus*) avec l'activité désintéressée ; la charge de la preuve de ce lien avec l'activité désintéressée reviendrait au contribuable. Dans le système proposé, il est prévu que :

- les cotisations des membres, dons et legs soient assimilés au « capital libéré » ; ces fonds propres ne seraient pas imposables et sur ceux-ci pourrait être appliquée la déduction des intérêts notionnels ;
- les dépenses pourraient être déduites de l'ensemble des revenus (à l'exception des fonds propres) ;
- les pertes pourraient être déduites des autres revenus bruts ;
- les précomptes mobiliers seraient imputables.

### Sous-section 3. *Conclusions de la section 1*

**640. Existence de bases de réflexion pour la mise en place d'un tel système.** Compte tenu d'un passé fiscal pas si lointain et des études qui ont été menées sur la question, il existe indéniablement des bases de réflexion en vue de la mise en place d'un système de fiscalisation des revenus qui accorderait

---

dons, legs et subsides : alors qu'un assujettissement à l'impôt des sociétés, même à un taux réduit, entrainerait une taxation des dons, legs et subsides, une exonération de certaines de ces recettes, à l'instar du régime d'exonération des aides régionales institué par les articles 193*bis* et 193*ter* du C.I.R. 1992, pourrait être introduite.

2199. D. Deschrijver, « De rechtspersonenbelasting : *quo vadis?* », *T.R.V.*, n° 2011/2, p. 59–60 ; D. Deschrijver, « Hoofdstuk 13. De VZW en het belastingrecht », *op. cit.*, n° 36, p. 612–613. Notons que l'auteur avait déjà suggéré en 2005, de manière plus sommaire, ces quelques amendements : 1) suppression de l'I.P.M. y compris de l'article 180 du C.I.R. 1992, 2) soumission des A.S.B.L. et entités connexes à l'I.Soc., 3) établissement d'un montant minimum de revenus bruts exempté d'I.Soc. (cf. taxe compensatoire au droit de succession — le montant proposé était de 100 000 euros) ; 4) dans la mesure où ils ne sont pas compris dans le système de franchise, les cotisations, legs, subsides et les recettes issues du sponsoring ne seraient pas soumises à l'I.Soc. ; les exemptions d'I.P.M. seraient applicables à l'I.Soc. (cf. art. 12, § 2, du C.I.R. 1992) ; 6) les autres revenus, comme ceux issus d'une activité économique accessoire, dans la mesure où ils ne montrent aucune relation avec l'activité désintéressée mais également les revenus mobiliers et divers seraient soumis à un taux de 10 %, sans obligation de paiement anticipé de l'impôt (voy. D. Deschrijver, *VZW & belastingen*, 3<sup>e</sup> éd., Kamthout, Biblo, 2005, n° 179, p. 122–123).

une place plus importante, voire déterminante, à la finalité poursuivie, à l'affectation des recettes.

**641. Mise en évidence des questions techniques sous-jacentes.** Les différents systèmes proposés ont mis en évidence un certain nombre de questions techniques qui devraient toutefois être résolues.

Sur la base de la plupart de ces propositions, il conviendrait d'abandonner un système à deux impôts; une réforme de ce type pourrait sonner le glas du système « I.P.M./I.Soc. ». Pour celles-là, un seul impôt devrait être appliqué à l'ensemble des personnes morales belges. Compte tenu de l'impossible départage entre les deux impôts, en raison de la diversité des paramètres qui les caractérise, la fin de ce système pourrait être une réforme pertinente compte tenu de l'objectif poursuivi.

De même, la distinction établie à l'impôt des personnes morales entre revenus passifs (taxables) et revenus actifs (non taxables) pourrait être remise en cause. L'ensemble des revenus pourrait être assujéti à un impôt unique. La diminution de la charge fiscale pour certains contribuables interviendrait, par exemple, par le biais d'un taux réduit, voire d'une immunisation des bénéfiques réservés, comme c'est prévu pour les entreprises d'insertion<sup>2200</sup>.

Certaines propositions vont dans le sens d'une généralisation du modèle en manière telle que toute personne morale aurait droit à une diminution de sa charge fiscale pour les revenus qu'elle affecte à un but désintéressé. D'autres propositions tendent à réserver un régime différencié pour certaines personnes morales uniquement. Il nous semble que cette nuance peut notamment trouver sa source dans la manière de considérer la condition relative à la finalité, tantôt comme une *obligation* d'affecter le revenu à la fin désintéressée (permettant une application généralisée du dispositif fiscal), tantôt comme une *interdiction* d'enrichir directement ou indirectement un certain nombre de personnes (conduisant à une application du dispositif fiscal pour les seules personnes morales sans but de lucre fiscal).

S'il est question de réserver un régime différencié à certaines personnes morales, en l'occurrence les entreprises sociales, il conviendrait de mettre en place des critères de différenciation<sup>2201</sup>. Ceux-ci impliqueraient-ils forcément d'instaurer un système de contrôle *a priori* au moyen d'un dispositif institutionnalisé de reconnaissance (dont on pourrait *a priori* craindre la lourdeur, compte tenu d'expériences passées<sup>2202</sup>) ? Pourrait-on se satisfaire de

2200. Voy. *supra*, n° 191 et s.

2201. Voy. M. Deneff, *Economische activiteiten van VZW en stichting. Juridische doorlichting van hun relatie met concurrenten, schuldeisers en begunstigde doelgroep*, *op. cit.*, n° 307, p. 225.

2202. Cf. le régime de réduction ou déduction pour libéralité (voy. *supra*, n° 80 et s.) qui offre un avantage fiscal pour les libéralités faites en argent (ou en œuvres d'art pour les donateurs personnes physiques) aux institutions figurant dans la liste de l'article 145<sup>33</sup> du

conditions fixées dans la loi (comme pour les sociétés à finalité sociale) avec un contrôle *a posteriori* qui serait opéré par une vérification de l'affectation des ressources en examinant les comptes de la personne morale? Quelle que soit l'option retenue, le système adopté devrait permettre un contrôle efficace et garantir la sécurité juridique.

Par ailleurs, quels seraient les buts en vue desquels il serait question de défiscaliser les revenus? Devrait-on définir une liste de finalités admises<sup>2203</sup> (comme pour la fondation d'utilité publique, pour bénéficier d'une exonération de certains revenus immobiliers) ou considérer une définition non exhaustive de l'« intérêt général » sans se satisfaire de la condition d'absence d'enrichissement personnel?

## SECTION 2. LA FISCALISATION DES REVENUS COMPTE TENU DE LA DIVERSITÉ DES ACTIVITÉS MENÉES

**642. Seconde option possible : la prise en compte de la diversité des activités réalisées.** En matière d'imposition des revenus, l'on décide actuellement, en fonction d'une situation donnée, que l'entreprise sociale est, pour l'ensemble de ses activités, soumise à tel impôt plutôt qu'à un autre. Il est permis de se demander si ce système satisfait au principe de réalisme du droit fiscal<sup>2204</sup> et, plus largement, au principe de réalisme qui devrait caractériser les autres branches du droit<sup>2205</sup>? En vertu de ce principe de réalisme, comme

---

C.I.R./92. Hormis quelques institutions directement citées dans l'article 145<sup>33</sup>, seules les institutions qui remplissent les missions énoncées dans la loi et qui ont été préalablement agréées peuvent délivrer une attestation fiscale en échange de dons (grâce à laquelle le donateur peut bénéficier de l'avantage fiscal). L'actuelle procédure d'agrément nécessite l'intervention de plusieurs administrations et implique un délai d'attente important (parfois plus d'un an). À ce sujet, voy. notamment M. Bourgeois, S. Garroy, A. Vandenbulke et X. Gérard, « Fiscalité en faveur du mécénat d'entreprise : présentation synthétique des éléments juridiques », Prométhéa asbl, 2016 (<http://hdl.handle.net/2268/199821>).

2203. Dans le rapport de 1987, étaient évoqués certains objectifs de nature culturelle, scientifique, philanthropique, charitable, religieuse, patriotique et éventuellement politique. Un large débat de société devrait conduire à leur détermination (Rapport, n° 513 p. 281).

2204. Kirkpatrick avait distingué deux aspects du réalisme du droit fiscal (J. Kirkpatrick, « Le droit fiscal se fonde sur les réalités. Réflexions sur quelques bons et mauvais usages d'un proverbe de droit », *J.P.D.F.*, 1969, p. 161-176). Le premier consistait à préciser que le droit fiscal « s'intéresse à la réalité économique des faits, non à la couleur qui leur est donnée par d'autres branches du droit » (opposition des réalités économiques aux constructions et aux règles juridiques en lien avec la question de l'autonomie du droit fiscal; n° 3, p. 162). Quant au second aspect, il permet d'affirmer que « l'impôt atteint les réalités, et non les apparences » (opposition de la réalité à l'apparence; n° 15, p. 171).

2205. Voy. À ce sujet : J.-C. Scholsem, « Le fisc est-il un tiers? », *Congrès des notaires de Belgique*, 1973, p. 496 : « Tout droit ne se fonde-t-il pas nécessairement sur des réalités, sur les réalités mêmes qu'il entend gouverner? »

l'écrit M. Nollet, il conviendrait que « chaque situation réglée par la loi subisse bien en définitive le régime qui lui a été réservé<sup>2206</sup> ».

**643. Plan.** Différents auteurs ont avancé l'idée d'un système de fiscalisation différencié selon la nature des *activités* menées (sous-section 1). Remarquons que l'approche de la T.V.A. permet une prise en compte de la diversité des activités menées vu les possibilités d'assujettissement partiel ou mixte qu'elle offre, là où, par contraste, une logique du « tout ou rien » prévaut en matière d'impôts sur les revenus (sous-section 2).

### **Sous-section 1. *Réflexions pour la mise en place d'une approche distributive en matière d'imposition des revenus : revue de littérature***

**644. La thèse de M. Haelterman.** M. Haelterman s'est montré favorable à un système qui intégrerait, pour les impôts sur les revenus, la possibilité d'un assujettissement mixte pour mettre fin aux difficultés de qualification qui dépendent bien souvent d'éléments de détail alors que les conséquences fiscales revêtent une importance majeure pour l'entité concernée<sup>2207</sup>.

**645. La thèse de Mme Denef.** Mme Denef a relevé que la logique du tout ou rien, à la base du système « I.P.M./I.Soc. » apportait peu de satisfaction et que les critères d'application devraient être revus. Les modèles [qui] permettent un statut mixte pour l'application des impôts sur les revenus devraient être suivis<sup>2208</sup>.

**646. La thèse de M. Peeters.** M. Peeters relève également que l'application du régime de « tout ou rien » pose encore et toujours de nombreux problèmes d'application. Partant, ne conviendrait-il pas, en s'inspirant du régime néerlandais, que le législateur belge envisage une application mixte de l'impôt des sociétés et de l'impôt des personnes morales en fonction de

---

2206. A. Nollet, *De l'abus fiscal* » ou *Quand des actes juridiques des contribuables sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt — Essai d'une théorie critique en droit fiscal belge*, *op. cit.*, p. 242.

2207. A. Haelterman, *Fiscale transparantie. Theorie en praktijk in België*, Kalmthout, Biblio, 1992, note subpaginale (437), p. 214.

2208. M. Denef, *Economische activiteiten van VZW en stichting. Juridische doorlichting van hun relatie met concurrenten, schuldeisers en begunstigde doelgroep*, *op. cit.*, n<sup>os</sup> 277–309, p. 210–226. Voy. aussi M. Denef, « Le rôle économique des A.S.B.L. : le regard de Michel Coipel face à la méthodologie du 'Grundtypus' », *op. cit.*, n<sup>o</sup> 13, p. 568 et n<sup>o</sup> 15, p. 569. Voy. à ce sujet : N. Diepvens, « De groei van de economische activiteiten in een VZW : onduidelijkheid troef in de inkomstenbelastingen », *op. cit.*, p. 369–390, spéc. p. 386–388.



l'activité (économique) réellement exercée<sup>2209</sup>? Dans une autre contribution, M. Peeters conclut qu'un tel dispositif « pourrait permettre une coexistence des deux types d'impôts sur le revenu, sans que la personne morale (de droit public) concernée soit contrainte, en raison d'une distorsion de la concurrence ou d'une aide d'État illicite, d'isoler juridiquement, par des opérations d'autonomisation, les activités soumises à l'impôt des sociétés de celles soumises à l'impôt des personnes morales<sup>2210</sup> ».

**647. La thèse de M. Dauginet.** Tout en faisant le constat qu'une A.S.B.L. peut rarement se limiter à la réalisation d'activités altruistes et qu'il existe bon nombre d'A.S.B.L. mixtes, M. Dauginet a proposé un système qui suivrait cette même tendance. Ce système serait fondé sur la notion d'activité économique telle qu'elle ressort de la réglementation européenne. Aussi, il serait conseillé d'opérer une sorte de sectorisation comptable, et donc de répartir les actifs pour que leur allocation — entre activité économique et non économique — soit claire et puisse permettre un contrôle efficace<sup>2211</sup>.

## Sous-section 2. *Un système de fiscalisation des revenus calqué sur le système de T.V.A. : opportunités et dangers*

**648. Plan.** Compte tenu des spécificités d'une telle approche et, au premier chef, de son caractère distributif, un rapprochement avec la philosophie au cœur du système de T.V.A. pourrait être une voie à suivre pour la redéfinition d'un système de fiscalisation des revenus des personnes morales conforme au principe de réalisme (I).

Vu les différences entre les deux impôts, un rapprochement plus important entre le système de fiscalisation des revenus et le modèle de la T.V.A. pose néanmoins question (II). Notons que l'opportunité d'un tel rapprochement et, plus largement, d'un rapprochement de l'ensemble des impôts dits « commerciaux » suscite le débat, un débat qui sort du cadre de notre étude<sup>2212</sup>.

2209. B. Peeters, « Pleidooi voor een meer functionele opdeling van het toepassingsgebied van de vennootschaps- en de rechtspersonenbelasting », in *In het vennootschapsbelang*, Mortsels, Intersentia, 2017, p. 337-362, spéc. p. 356-360. Dans le même sens, voy. T. Bonne, « Wettelijke regeling voor overgang van rechtspersonenbelasting naar vennootschapsbelasting en omgekeerd is doekje voor het bloeden », *op. cit.*

2210. <https://www.tiberghien.com/fr/858/vers-une-revision-fondamentale-du-champ-d-application-de-l-impot-des-societes-et-de-l-impot-des-personnes-morales?tmpl=component&print=1>

2211. Voy. V. Dauginet, « Plaidoyer en faveur d'activités illimitées pour les A.S.B.L. de droit belge », Itinera Institute discussion paper, publié le 22 octobre 2013. Ce document est disponible *via* le lien suivant : <http://www.itinerainstitute.org/fr/article/plaidoyer-en-faveur-dactivites-illimitees-pour-les-A.S.B.L.-de-droit-belge/>

2212. Mme Onstad et M. Melz ont souligné que la T.V.A. et les impôts sur les revenus sont fondamentalement différents : ainsi, en matière d'impôts sur les revenus, la définition de ce

## I. *Les opportunités d'un rapprochement avec le système de T.V.A.*

**649. Plan.** Deux caractéristiques font du système de T.V.A. un modèle qui peut apparaître séduisant *a priori* en vue de la redéfinition d'un système de fiscalisation des revenus des personnes morales. Il s'agit du recours à un vocabulaire autonome, d'une part (A), et de l'approche distributive suivie, d'autre part (B).

### A. *Le vocabulaire autonome*

**650. Le recours à un vocabulaire autonome en matière de T.V.A. peut être perçu comme un avantage.** La T.V.A. est, quant à son assiette et, dans une moindre mesure, quant à ses taux, largement harmonisée à l'échelle de l'Union européenne. Ce système commun de T.V.A. mobilise des notions autonomes. Ces notions doivent dès lors recevoir une définition européenne<sup>2213</sup> : il convient de rechercher la signification communautaire des termes des directives T.V.A., en ayant recours au contexte dans lequel les termes s'inscrivent et en tenant compte de l'économie de la sixième directive<sup>2214</sup> ; les notions contenues dans la législation communautaire ne

---

qui est taxable peut être plus étroite — est-ce que les activités économiques contribueront à un bénéfice? — là où elle peut être plus large en matière de T.V.A — l'accent principal étant placé sur les transactions (voy. aussi B. Clavagnier, « Le Conseil d'État remettrait-il en cause le lien entre les impôts commerciaux? », *Jurisassociations*, n° 563, 15 juillet 2017, p. 3). Compte tenu des différences entre les deux impôts, l'on devrait nourrir, selon ces auteurs, des ambitions modérées concernant la recherche d'une plus grande convergence entre les critères d'assujettissement (O. Gjems-Onstad et P. Melz, *op. cit.*, p. 83). Sur ce point, il convient de préciser qu'il n'y a pas d'avis unanime, bien au contraire. Selon certains auteurs, la non-uniformité des allègements fiscaux selon la taxe concernée fait peser un fardeau inutile sur le management et les attentes d'un organisme sans but lucratif. Il conviendrait d'assurer une cohérence entre les différents allègements fiscaux ; les systèmes espagnol (lien entre T.V.A. et impôt sur les revenus) et français sont évoqués en guise d'illustrations (lien entre les impôts dits commerciaux) (M. Bowler Smith et H. Ostik, *op. cit.*, p. 39–40).

2213. Voy. notamment : C.J.U.E., 12 septembre 2000, aff. C-358/97, *Commission/Irlande*, rec., p. I-6301, point 51 ; C.J.C.E., 16 janvier 2003, aff. C-315/00, *Maierhofer*, rec., p. I-563, point 25 ; C.J.C.E., 12 juin 2003, aff. C-275/01, *Sinclair Collis*, rec., p. I-5965, point 22 ; C.J.C.E., 18 novembre 2004, aff. C-283/04, *Temco Europe*, point 16. Par exemple, les opérations taxables reçoivent une définition uniforme : voy. C.J.C.E., 26 juin 2003, aff. C-305/01, *Finanzamt Groß-Gerau c. MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH*, rec., p. I-6729. Voy. encore J.-P. Casimir, « Esprit de la TVA es-tu là? Ou comment revisiter cet impôt avec Melchior Wathelet », in J. Wildemeersch et P. Paschalidis (dir.), *L'Europe au présent!*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 815–823, spéc. p. 818. C'est également un droit hybride par nature. Ne pouvant se référer à un droit national spécifique, celui-ci emprunte à tous les droits en présence (6)

2214. Pour des exemples d'interprétation de versions linguistiques différentes de la sixième directive, voy. C.J.C.E., 13 juillet 1989, aff. C-173/88, *Morten Henriksen*, rec., p. I-2763 ; *Rev. T.V.A.*, 1995, n° 113, p. 579 ; C.J.C.E., 5 juin 1997, aff. C-2/95, *Sparekassernes*

peuvent donc être définies par référence à un droit national<sup>2215</sup>. On retrouve de telles notions autonomes pour définir le champ d'application de la T.V.A. Quatre types d'opérations taxables sont visés dans le Code : les livraisons de biens, les prestations de services, les importations et les acquisitions intracommunautaires de biens. Si l'on s'en tient à l'article 2 du C.T.V.A.<sup>2216</sup>, les conditions d'assujettissement à la T.V.A. requièrent la *fourniture*, à titre onéreux, d'un *bien* ou d'un *service*, par un *assujetti agissant en tant que tel*.

Avec un vocabulaire propre, l'interprète pourrait faire l'économie d'allers-retours entre deux corps de règles et n'aurait plus à affronter des situations de décalages appelées à perdurer, voire à s'accroître (*cf.* la notion d'accessoriété qui sera à terme inopérante pour le droit des personnes morales, alors qu'elle est conservée pour l'application du droit fiscal<sup>2217</sup>).

## B. L'approche distributive

**651. L'approche distributive de la T.V.A. est nécessaire pour tendre vers le principe de réalisme.** La T.V.A. grève des opérations, et non des personnes. La T.V.A. a donc une portée « universelle » : toute personne, qu'elle soit physique ou morale, mêlée à une livraison de biens, une prestation de services, une importation ou une acquisition intracommunautaire, est concernée par la T.V.A. Toutefois, toute personne n'est pas également intéressée par la taxe : les unes la déduisent, les autres ne la déduisent pas, les unes en sont redevables, les autres ne le sont pas. Il convient de définir également le champ d'application *ratione personae* de la T.V.A. À cet égard, il faut établir une première distinction essentielle entre un assujetti et un non-assujetti. Si les conditions d'assujettissement ne sont pas remplies, l'on aura affaire à un *non-assujetti* et les opérations menées demeureront hors du champ de la T.V.A. Une fois que l'on parvient à la conclusion que la personne considérée est un *assujetti* (les conditions *ad hoc*<sup>2218</sup> sont donc rencontrées dans son chef), il convient encore d'établir la catégorie d'assujettissement qui correspond aux opérations réalisées.

---

*Datacenter (SDC) c/ Skatteministeriet, rec.*, p. I-3017; *Rev. T.V.A.*, n° 131, p. 1240; C.J.C.E., 26 juin 2003, C-305/01, *Finanzamt Groß-Gerau c. MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, rec.*, p. I-6729.

2215. C.J.C.E., 8 juin 2000, C-400/98, *Finanzamt Goslar c. Brigitte Breitsohl, rec.*, p. I-4321. À ce sujet, voy. *R.G.F.*, 2000, p. 346, note H. Vangindertael; M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 1633, p. 1153-1154.

2216. Les articles 3 et 3bis du C.T.V.A. envisagent respectivement les importations et les acquisitions intracommunautaires de biens, les deux autres types d'opérations imposables.

2217. Voy. *supra*, n°s 621-622.

2218. En vertu de l'art. 4 (organisme « privé ») ou 6 (organisme « public ») du C.T.V.A.

La notion d'assujetti est polymorphe. L'assujetti *ordinaire* est celui qui exerce une activité économique et pour lequel l'ensemble des opérations ouvrent droit à déduction de la T.V.A. payée en amont<sup>2219</sup>. L'assujetti *exempté* est celui qui exerce une activité économique dont l'ensemble des opérations est exempté par l'article 44 du Code T.V.A. Lesdites opérations ne lui ouvriront pas droit à déduction de la T.V.A. qui grève les opérations à l'entrée<sup>2220</sup>. L'assujetti *mixte* est celui qui exerce une activité économique dont une partie est exonérée de la T.V.A. par l'article 44 du Code T.V.A. L'assujetti mixte aura un droit limité à la déduction de la T.V.A. qui lui est portée en compte en amont<sup>2221</sup>. L'assujetti *partiel* est celui qui exerce une activité qui a partiellement un caractère économique et tombe dans le champ d'application de la T.V.A. Ledit assujetti ne pourra déduire que la T.V.A. ayant grevé les prestations de services et les livraisons de biens ayant trait à la partie de son activité soumise à la T.V.A.<sup>2222</sup>. D'autres régimes existent : l'assujettissement *partiel/mixte*; l'assujettissement *occasionnel*, le régime de la *franchise*, le régime *forfaitaire*, le régime *agricole* ou encore le régime d'imposition *de la marge*.

La T.V.A. permet effectivement d'attribuer à chaque situation le régime fiscal qui lui a été réservé<sup>2223</sup>. Pour renouer avec le principe de réalisme, le système de fiscalisation des revenus ne devrait-il pas s'inspirer de ce modèle ?

- 
2219. Par exemple, un organisme sans but lucratif chargé d'assurer la promotion commerciale ou industrielle d'un secteur professionnel particulier ou qui organise des voyages pour ses membres.
2220. Par exemple, un organisme sans but lucratif gérant un hall de sport auquel les membres doivent payer une cotisation pour pouvoir bénéficier d'un accès aux installations sportives; les seules recettes de ladite A.S.B.L. sont lesdites cotisations portées en compte aux pratiquants.
2221. L'on peut évoquer le cas d'un centre culturel exploitant un restaurant ou un bar en sus de représentations cinématographiques ou bien d'un hôpital exploitant une cafétéria librement accessible au public. L'assujetti mixte peut en principe déterminer son droit à déduction de la T.V.A. selon deux modes (art. 46 du C.T.V.A.), soit sur la base du *prorata général*, soit sur la base de l'*affectation réelle*. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, l'assujetti qui revendique l'usage de la méthode de l'affectation réelle doit procéder à une notification préalable (art. 46, § 2, al. 1<sup>er</sup>, 3 et 4). La méthode de l'affectation réelle peut également être imposée par l'administration fiscale (art. 46, § 2, al. 2).
2222. Ainsi, une commune qui délivre des passeports — activité effectuée en tant qu'autorité publique pour laquelle la commune n'a pas la qualité d'assujetti — et qui exploite un camping, activité soumise à la T.V.A., est un assujetti partiel. L'assujetti partiel détermine toujours son droit à déduction de la T.V.A. sur la base de l'affectation réelle (art. 45 du C.T.V.A.).
2223. Voy. à ce sujet : S. Stevens, « Tax Aid to Public and Social Enterprises: A Collision between Competition and Public Policy », *EC Tax Review*, n° 2014/3, p. 149–170, spéc. p. 170 : « *Tax measures in the corporate income tax have often a comprehensive character, in a sense that they refer to the total activities of an entity. In that respect, the corporate income tax differs from the VAT which is much more orientated on the nature of the activity of service provided.* »

## II. Les dangers d'un rapprochement avec le système de T.V.A.

**652. Plan.** La T.V.A. n'a pas la même nature ni, par conséquent, le même fonctionnement que le régime de fiscalisation des revenus (A). À certains égards, une proximité entre les deux régimes peut tout de même être observée : il en va ainsi de la place accordée à l'absence de but de lucre dans le fonctionnement des systèmes. À d'autres égards par contre, nonobstant l'utilisation de termes semblables, leur acception varie d'un régime à l'autre (cf. la notion d'organisme sans but lucratif) ou ceux-ci n'ont pas le même impact sur la charge fiscale du contribuable (cf. l'exemption) (B).

### A. La nature et le fonctionnement de la T.V.A.

**653. La nature de la T.V.A.** Selon l'article 2 de la Première directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires<sup>2224</sup>, le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition. La T.V.A. est, en principe, neutre et transparente.

Contrairement aux impôts sur les revenus<sup>2225</sup>, « la T.V.A. [...] ne frappe pas des ressources, mais des opérations et à travers elles la consommation<sup>2226</sup> » : la T.V.A. est une taxe générale sur la consommation devant s'appliquer à toutes les opérations par rapport auxquelles aucune exonération autorisée n'est possible<sup>2227</sup>. Si la T.V.A. est une « taxe acquittée par paiements fractionnés à chaque stade de la consommation<sup>2228</sup> », l'assujetti à la T.V.A. apparaît comme le collecteur d'impôt qui n'est pas supposé en supporter la charge.

---

2224. Première directive du Conseil des Communautés européennes du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (art. 2, § 2, al. 1<sup>er</sup>, de la directive 2006/112 depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007).

2225. Voy. notamment la jurisprudence de la Cour de cassation quant à la distinction à établir entre fiscalité directe (relatif à une situation durable ou permanente) et fiscalité indirecte (visant des actes ou faits isolés). Par exemple, voy. Cass., 16 mai 2014, *Pas.*, 2014, V, p. 1193 : « L'impôt direct frappe, non des actes ou des faits isolés, passagers de leur nature, qui émanent du contribuable, mais une situation de nature durable où se trouve le contribuable par son activité ou par son patrimoine. »

2226. Voy. notamment P. Noirhomme, « Les A.I.S.B.L. à l'épreuve de la T.V.A. : enjeux et opportunité », in D. Gol et P. T'Kint (dir.), *op. cit.*, p. 350–378, spéc. p. 350.

2227. C.J.C.E., 18 janvier 2001, aff. C-150/99, *Stockholm Lindöpark, rec.*, p. I-493, point 25.

2228. M. Annaert, K. Bar, E. Rivera et A. Soldai, *Manuel T.V.A.*, 3<sup>e</sup> éd., Limal, Anthemis, 2015, p. 13.

**654. Le fonctionnement de la T.V.A.** La charge de la T.V.A. est supportée par le consommateur final, compte tenu de son fonctionnement et de la conjonction de deux mécanismes : le *caractère taxable* des opérations de ventes de biens et/ou de services réalisées par un assujetti moyennant la réunion de certaines conditions, d'une part et, la *déductibilité* pour cet assujetti de la T.V.A. payée en amont si celui-ci a acquis les biens et/ou les services pour leur revente ou pour leur utilisation dans l'exercice d'une activité économique régulière, d'autre part<sup>2229</sup>.

B. T.V.A. v. fiscalisation des revenus : convergence et divergences

**655. Convergence entre les deux systèmes : la place accordée au but de lucre.** La T.V.A. grève des opérations, et non des personnes. L'absence de but de lucre est sans incidence sur la détermination du statut T.V.A. d'une personne<sup>2230</sup>. Par contre, elle peut être une condition pour bénéficier d'une exemption de T.V.A.<sup>2231</sup> ou d'un taux réduit<sup>2232</sup>. De ce point de vue, nous

2229. Voy. notamment : M. Coipel, M. Davagle et V. Sepulchre, *op. cit.*, n° 1631, p. 1151–1152.

2230. Voy. l'article 4, § 1<sup>er</sup>, du C.T.V.A. suivant lequel l'assujetti agit « avec ou sans esprit de lucre ».

2231. En règle générale, les exemptions dépendent du type de service fourni et non du type d'organisation — peu importe la forme juridique, peu importe la finalité poursuivie — qui les fournit (voy. O. Gjems-Onstad et P. Melz, *op. cit.*, p. 79). Toutefois, il existe des exceptions dans le cadre desquelles l'exemption n'est envisageable que pour un organisme sans but lucratif. L'article 132 de la Directive T.V.A reprend la liste des exonérations. L'article 134 établit des restrictions obligatoires à l'octroi de certaines exonérations afin de prévenir les comportements frauduleux ou, à tout le moins, qui mettraient en péril la neutralité concurrentielle (voy. P. Carlin, « Taxation of non-profit organisations for VAT purposes », in *Les dialogues de la Fiscalité 2011*, Bruxelles, Larcier, 2012, p. 269–284, spéc. p. 274–275). Si les exemptions prévues à l'article 132 sont obligatoires pour les États membres, ce caractère obligatoire est relativisé par l'article 133 qui permet aux États membres de subordonner, au cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, points b), g), h), i), l), m) et n), au respect de l'une ou plusieurs des conditions suivantes : a) les organismes en question ne doivent pas avoir pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies; b) ces organismes doivent être gérés et administrés à titre essentiellement bénévole par des personnes n'ayant, par elles-mêmes ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation; c) ces organismes doivent pratiquer des prix homologués par les autorités publiques ou n'excédant pas de tels prix ou, pour les opérations non susceptibles d'homologation des prix, des prix inférieurs à ceux exigés pour des opérations analogues par des entreprises commerciales soumises à la T.V.A.; d) les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la T.V.A. En droit belge, il convient de consulter l'article 44 du C.T.V.A.

2232. En Belgique, on peut notamment épingler le taux réduit de 6 % prévu pour les biens livrés par des organismes à caractère social (voy. l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant

pouvons observer une certaine convergence avec les principes d'assujettissement en matière d'impôts sur les revenus : l'absence de but de lucre fiscal est en principe sans incidence pour apprécier s'il y a exploitation ou opérations de caractère lucratif et, à la clé, un assujettissement de principe à l'impôt des sociétés. Par contre, le statut de personne morale sans but de lucre fiscal conditionne l'accès aux portes de sortie de l'impôt des sociétés.

**656. Divergence entre les deux systèmes : la notion d'organisme sans but lucratif.** Comme en matière d'impôts sur les revenus, l'objectif de répartition du bénéfice ou du profit permet d'apprécier l'existence d'un but lucratif en matière de T.V.A. Par conséquent, le fait qu'un organisme cherche systématiquement à générer un excédent de recettes sur ses dépenses ne remet pas en cause le statut d'organisme sans but lucratif pour autant qu'il affecte cet excédent à l'exécution de ses prestations<sup>2233</sup>.

La pratique administrative relative aux régies communales autonomes a pour effet de mettre en doute l'apparente proximité entre impôts sur les revenus et T.V.A. quant à l'appréciation de l'absence de but lucratif. En effet, l'administration fiscale considère qu'une régie communale autonome sera considérée comme ayant un but lucratif pour l'application de la T.V.A. dès lors qu'il ressort de ses statuts qu'elle a pour objectif de distribuer des bénéfices et qu'une telle distribution se produit effectivement<sup>2234</sup>. Tenant compte

---

le taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et services selon ces taux, *M.B.*, 31 juillet 1970, tableau A, rubrique XXIII<sup>bis</sup> pour les livraisons de biens et rubrique XXXV pour les prestations de services). Le taux de 6 % est applicable à certains biens fournis par et à certaines prestations de services des organismes spécifiquement visés, dans certaines conditions. Des mécanismes particuliers de contrôle sont mis en place.

2233. C.J.U.E., 21 mars 2002, aff. C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club c/Staatssecretaris van Financiën, rec.*, p. I-3293, point 24.

2234. Au départ, lorsque les mentions statutaires faisaient état du but de distribution des bénéfices, la poursuite du but de lucre était *per se* établie. Ensuite, le ministre des Finances a précisé que « les régies communales autonomes qui développent des activités dont l'exemption est subordonnée à l'absence de but lucratif, tombent en dehors du champ d'application de ces exemptions lorsque leurs statuts prévoient que les bénéfices éventuels seront distribués aux membres, et que cela s'est effectivement produit » (Q.P. n° 842 posée par M. Warzee-Caverenne du 2 avril 2014, *Questions et Réponses*, Chambre, 2013-2014, n° 53/161, p. 95). Dans ce cadre, l'administration fiscale peut s'atteler à vérifier que les dispositions statutaires ne sont pas purement théoriques et, le cas échéant, décider que l'exemption réservée aux organismes sans but lucratif est ou non applicable (voy. Question orale n° 1592 Deseyn du 28 janvier 2015, *Compte rendu analytique*, Chambre, Com 074, p. 8). *In fine*, l'exemption sera d'application — et donc la régie sera réputée ne pas poursuivre un but lucratif — lorsque des déficits se produisent systématiquement dans son chef parce que les prix réclamés aux visiteurs ne suffisent pas à couvrir ses frais d'exploitation et que, par conséquent, il lui est *de facto* impossible de distribuer des bénéfices. La position administrative figurait dans une décision du 19 janvier 2016. Elle est remplacée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023 par une nouvelle circulaire « concernant le régime



du fonctionnement de la T.V.A., le fait de poursuivre un but lucratif peut être avantageux pour le contribuable qui veut pouvoir exercer son droit à déduction de la T.V.A. supportée en amont. En effet, les exemptions ont un caractère automatique et dès lors que les conditions sont rencontrées, elles sortent leurs effets et, en cas d'exemption, la déduction de la T.V.A. payée en amont est en règle interdite.

En matière d'imposition des revenus, et par contraste, la possibilité statutaire d'une distribution de dividende suffit à l'administration pour considérer que l'on a affaire à une personne morale à but lucratif et que celle-ci doit être soumise à l'impôt des sociétés.

**657. Divergence entre les deux systèmes (suite) : l'exemption en matière de T.V.A. n'est pas forcément avantageuse pour le contribuable.** En matière d'impôts sur les revenus, si un élément de revenu est exempté d'impôt, il en ressort l'octroi d'une situation avantageuse pour le contribuable. En matière de T.V.A., les choses sont différentes, vu les principes de fonctionnement de la T.V.A. En principe, la T.V.A. est neutre et l'assujetti ne fait que collecter la taxe sans en subir la charge. Toutefois, il existe des exceptions au droit à déduction de la T.V.A. payée à l'achat : les exemptions « au sens propre<sup>2235</sup> ». Dans ces cas particuliers, l'on ne doit pas porter de la T.V.A. sur les factures à établir. Réciproquement, la déduction de la T.V.A. payée en amont est interdite.

À côté de ces exemptions, il ne faut pas occulter la possibilité d'associer à des opérations portant sur certaines catégories de biens ou de services un taux réduit, voire un taux nul. Cette pratique peut être plus avantageuse qu'une exemption de l'article 44 du C.T.V.A.<sup>2236</sup>. *In casu*, les fournisseurs sont autorisés à déduire la T.V.A. en amont alors qu'ils ne devront ajouter qu'un taux réduit ou un taux nul de T.V.A. à la sortie. Avec un taux « zéro »,

---

TVA applicable aux régies communales autonomes » (n° 2022/C/100 du 13 octobre 2022). Pour un commentaire, voy. notamment I. Massin, « Régies communales autonomes : pas de faux but de lucre », *Le Fiscologue*, n° 1539, 27 octobre 2017, p. 4; C. Amand et C. Marcelle, « Une régie communale autonome peut-elle poursuivre un but lucratif au sens de l'article 44 du Code de la TVA? », note sous Bruxelles, 22 juin 2017, *R.F.R.L.*, n° 2018/2, p. 119–126; I. Massin, « “But lucratif des RCA” : le fisc durcit les règles pour les “subsides liés aux prix” », *Le Fiscologue*, n° 1765, 4 novembre 2022, p. 11.

2235. Cf. la nuance établie par Philippe Noirhomme. Voy. P. Noirhomme, *op. cit.*, p. 368 : « Il convient de distinguer deux types d'exemptions. Le *premier type* regroupe les exemptions au sens propre visées à l'article 44 du Code T.V.A. Comme indiqué antérieurement, les opérations couvertes par une telle exemption n'ouvrent aucun droit à déduction par application du principe de neutralité de la T.V.A. La *seconde catégorie* englobe des exemptions ‘techniques’ destinées à assurer la bonne application de la T.V.A. dans le commerce international. Elles sont gouvernées par les dispositions des articles 39 à 42 du Code T.V.A. À l'inverse du premier type, elles donnent droit à déduction. »

2236. Voy. O. Gjems-Onstad et P. Melz, *op. cit.*, p. 78.



cela signifie que le prix final qui sera facturé au consommateur ne comprendra aucune T.V.A., mais aussi que la T.V.A. supportée en amont sera déductible, en manière telle qu'il ne demeurera aucune T.V.A. résiduelle dans le prix final<sup>2237</sup>.

## **Conclusions de la section 2**

**658. Consécration différentes de l'approche distributive en matière de T.V.A. v. l'approche distributive en matière d'imposition des revenus.** De l'exposé consacré au système de T.V.A. et de la brève revue de littérature qui le précède, il ressort que l'approche distributive est consacrée dans l'application d'un seul et même impôt pour la T.V.A., alors que la mise en place de ce système dépend vraisemblablement du maintien d'un système à deux impôts et de la suppression du principe « un contribuable, un impôt » consacré par la réforme de 1962.

**659. Pertinence de cette option pour la consécration du principe de réalisme dans le système de fiscalisation des personnes morales.** Nous l'avons relevé, la seconde option pourrait impliquer une *différenciation* du sort fiscal du contribuable selon les *différentes* activités qu'il mène en conformité avec le principe de réalisme en droit fiscal.

**660. Pertinence de cette option pour la mise en place d'un cadre fiscal approprié et cohérent ?** Si l'approche distributive devait conduire à appliquer à un contribuable pour une partie de ses revenus l'impôt des personnes morales et pour l'autre partie l'impôt des sociétés, nous pourrions nourrir certaines craintes quant à la possibilité de mettre en place un cadre fiscal approprié et cohérent. En effet, pour rappel, le système « I.P.M./I.Soc. » rend actuellement impossible la mise en place d'un tel cadre, compte tenu de la « diversité des paramètres » qui caractérise ces deux régimes d'imposition<sup>2238</sup>. Certes, nous pourrions postuler que la personne morale soumise à deux impôts pourrait jouir, partiellement, des avantages de l'un et l'autre système et ne subir, que partiellement, les inconvénients de l'un et l'autre système, mais tout ceci demeure fort hypothétique. De ce fait, une différenciation de la charge fiscale entre différents types d'opérateurs apparaît *a priori* plus simple à mettre en place dans un système à impôt unique que dans un système à deux impôts.

Plus fondamentalement, comment pourrait-on, sur la base d'un système qui reste axé sur les activités menées, opérer une différenciation entre les entreprises sociales et les autres entreprises ? En matière de T.V.A., certes

---

2237. Voy. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/exemptions\\_fr](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/exemptions_fr)

2238. Voy. *supra*, n° 165.

le statut d'« organisme sans but lucratif » (*finalité*) peut conditionner l'application d'une exemption — qui n'est pas forcément synonyme de charge fiscale moindre — ou d'un taux réduit, mais cette exemption ou ce taux réduit dépend en première ligne de la nature particulière des opérations menées (*activité*). Or, nous l'avons vu, si le caractère social de la mission d'une entreprise sociale peut être révélé par la nature des biens fournis ou des services prodigués, ce n'est pas toujours le cas<sup>2239</sup>.

Les entreprises sociales, à l'instar des autres entreprises, peuvent réaliser une activité économique. Par conséquent, tant que le système de fiscalisation des revenus restera centré sur l'activité menée et, réciproquement, tant que l'affectation des ressources (et donc la finalité) des entreprises sociales ne permettra pas une modulation du régime fiscal applicable, la spécificité des entreprises sociales ne pourra pas être saisie et l'objectif poursuivi ne pourra pas être atteint.

## CONCLUSIONS DU CHAPITRE PREMIER

**661. Le caractère théorique de la classification compte tenu des réflexions communes.** La première option tend à consacrer un système dans lequel la modulation de la charge fiscale dépendrait de l'affectation des revenus. La seconde option suggère la mise en place d'un système qui appréhenderait différemment les activités économiques et les activités non économiques. Compte tenu des idées proposées, cette classification apparaît fort théorique. En effet, comme nous avons pu le constater, il ne dépend pas du choix de l'une ou l'autre option de promouvoir un système de fiscalisation des revenus avec un ou deux impôts pour les personnes morales belges, un système d'allègement fiscal d'application générale, un système dont le bénéfice serait limité à certaines personnes morales ou encore un système dans lequel le vocabulaire serait modernisé (la réforme du droit économique emprunte au vocabulaire européen tout comme les notions autonomes du système de la T.V.A.).

Par ailleurs, en évoquant le système de la T.V.A. à l'appui de la seconde option, nous avons pu constater qu'un système qui reste axé sur la diversité

2239. Voy. *supra*, n° 23. Comme le relevait John Kirkpatrick en 1975 (J. Kirkpatrick, « L'égalité devant l'impôt en droit belge contemporain », *op. cit.*, p. 54), « 'une modulation de la taxe sur la valeur ajoutée selon l'intérêt social de la dépense répond à l'idée d'une *progressivité de l'impôt indirect*' [...]. C'est assurément une idée de justice distributive qui conduit à soumettre à des taux différents les 'biens de première nécessité', les 'biens de consommation courante' et les biens de luxe. » Il ajoutait que « la neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée à l'égard des entreprises est, à vrai dire, difficile à concilier avec la justice distributive dans l'imposition de la dépense des personnes physiques. Celle-ci suppose, comme je l'ai indiqué, une différenciation des taux suivant le degré d'utilité sociale du bien ou du service » (*ibid.*, p. 56).

des activités menées n'interdit pas la prise en compte de la finalité poursuivie à certains égards (exemptions et taux réduits).

**662. A priori, préférence marquée pour la première option compte tenu de l'objectif poursuivi.** Les entreprises sociales peuvent se distinguer moins par l'activité qu'elles mènent que par la finalité qu'elles poursuivent. De ce point de vue, la première option devrait à notre avis être privilégiée.



## Chapitre 2

### Les contraintes à respecter dans la mise en œuvre d'un cadre fiscal approprié et cohérent pour les entreprises sociales

**663. Présentation.** Le chapitre 1<sup>er</sup> a permis d'évoquer deux nouvelles orientations en vue d'une réforme du système de fiscalisation des revenus des personnes morales : la modulation de la charge fiscale en fonction de l'affectation des revenus, d'une part, et la possible prise en compte de la diversité des activités menées, d'autre part. Compte tenu de l'objectif de mise en place d'un cadre fiscal approprié et cohérent<sup>2240</sup>, qui implique une différenciation du système de fiscalisation des revenus entre les entreprises sociales et les autres entreprises, il nous semble que la première option doit être privilégiée.

L'évocation des options n'a, certes, pas permis de décrire les grandes lignes d'un nouveau régime, mais, à tout le moins, elle a mis le doigt sur un enjeu, le caractère déterminant de la finalité poursuivie pour opérer la différenciation, et elle a permis d'énumérer un certain nombre de questions techniques qu'il conviendrait de résoudre dans une perspective de réforme.

Outre les aspects techniques à prendre en considération, le législateur, empreint d'une volonté de réforme, doit aussi tenir compte des limites de son action et, notamment, des règles encadrant l'adoption de la norme fiscale.

---

2240. Voy. *supra*, n° 5.

**664. Plan.** Nous passerons brièvement en revue ces différentes « normes de contrôle » (section 1) avant d'examiner l'une d'entre elles, à savoir le principe d'égalité et de non-discrimination. En effet, se doter d'un cadre fiscal approprié et cohérent consisterait à réserver un traitement fiscal différent aux entreprises sociales (section 2).

## SECTION 1. LES DIFFÉRENTES NORMES DE CONTRÔLE

**665. Présentation.** Le législateur doit respecter certaines règles encadrant l'adoption de la norme fiscale<sup>2241</sup> : le principe de légalité de l'impôt (sous-section 1), le principe de l'annualité de l'impôt (sous-section 2), le principe d'égalité et de non-discrimination (sous-section 3), le droit de l'Union européenne (sous-section 4) ainsi que d'autres principes, dont celui de la répartition des compétences (sous-section 5).

### Sous-section 1. *Le principe de légalité de l'impôt*

**666. Principe de légalité de l'impôt.** Le principe de légalité de l'impôt est consacré par les articles 170 et 172, al. 2, de la Constitution. En vertu de ce principe, aucun impôt ne peut être levé et aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans le consentement d'une assemblée délibérante démocratiquement élue<sup>2242</sup>.

2241. L'on peut trouver différents types de classements de ces règles, par exemple, selon *l'aspect de la règle qui est visé*, la forme ou le contenu de la règle (voy. pour une illustration : M. Bourgeois et E. Traversa, « Les droits constitutionnels des contribuables », in M. Verdussen et N. Bonbled [dir.], *Les droits constitutionnels en Belgique : les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'État et de la Cour de cassation*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 1567–1598, spéc. p. 1571), tenant compte de la source de la règle, qu'elle émane de la Constitution ou bien du droit international (voy. pour une illustration : A. Van de Vijver et E. Mingalejev « Introduction », in *Tiberghien — Manuel de droit fiscal*, op. cit., p. 18–54).

2242. Sur ce principe, voy. notamment W. Ganshof van der Meersch, « L'impôt et la loi », in *En hommage à Victor Gothot*, Liège, Faculté de droit, 1962, p. 257–320; E. Van de Velde, « *Afspraken* » met de fiscus : de grenzen, *juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gand, Larcier, 2009, p. 149–229; K. Rossignol, « “No taxation without legislation” : het formeel legaliteitsbeginsel in belastingzaken », in M. De Jonckheere (dir.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Bruges, la Chartre, 2011, p. 73–106; S. Van Crombrugge, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Anvers, Biblo, 2013, p. 15 et s. ; B. Peeters, « Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie? », in B. Peeters et J. Velaers (éd.), *De Grondwet in groothoekperspectief — Liber Amicorum Discipulorumque Karel Rimanque*, Anvers & Oxford, Intersentia, 2007, p. 509–562; M. Bourgeois et E. Traversa, op. cit., p. 1572–1582; J.J. Couturier, B. Peeters et N. Plets, *Belgisch Belastingrecht in hoofdlijnen*, 21<sup>e</sup> éd., Anvers, Maklu, 2015, p. 14–32; A. Lachapelle et S. Wattier, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal », *Ann. dr. Louvain*, 2015, liv. 3–4, p. 387–449, spéc. p. 390–396; A. Van de Vijver, *Een*

Ce principe n'implique pas que le législateur doive régler tous les aspects d'un impôt : une délégation au Roi (titulaire du pouvoir exécutif) satisfait au principe de légalité si elle est définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés par le législateur<sup>2243</sup>. Il convient donc de distinguer les éléments essentiels (délégation en principe<sup>2244</sup> proscrite) des éléments accessoires (délégation possible) de l'impôt. Une telle distinction n'est pas toujours aisée à établir, mais, selon la jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, « la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt<sup>2245</sup> » font partie des éléments essentiels de l'impôt.

**667. Principe de légalité et sécurité juridique objective.** La *sécurité juridique*, dans sa composante objective, implique que les sources et le contenu du droit soient manifestes, que le droit ait un caractère stable et que son respect soit assuré par le pouvoir judiciaire<sup>2246</sup>. L'exigence de prévisibilité est

---

*verkenning van de grondslagen van het ne bis in idem beginsel in het Belgisch belastingrecht*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 367–373 ; L. De Geyter et S. De Raedt, « De rechtspraak van het Grondwettelijk Hof waarbij de vereiste van de wettelijke basis wordt getoetst in fiscale zaken », in S. De Raedt et A. Van de Vijver *op. cit.*, p. 95–116.

2243. Voy. notamment : C. const., 20 avril 2005, n° 72/2005, B.30. ; C. const., 21 février 2007, n° 32/2007, B.7. ; C. const., 16 décembre 2010, n° 142/2010, B.4.3. ; C. const., 13 juin 2013, n° 85/2013, B.5. ; C. const., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6. ; C. const., 20 février 2014, n° 30/2014, B.6.

2244. Sous certaines conditions strictes, la Cour constitutionnelle tolère que le législateur confère au pouvoir exécutif le pouvoir de déterminer certains éléments essentiels de l'impôt. Voy. notamment : C. const., 1<sup>er</sup> décembre 2004, n° 195/2004, B.16.3. et C. const., 19 mai 2004, n° 88/2004, B.7.2. ; A. Lachapelle et S. Wattier, *op. cit.*, n<sup>os</sup> 6–9, p. 392–394 et les références citées ; L. De Geyter et S. De Raedt, *op. cit.*, p. 98–116 ; M. Bourgeois et E. Traversa, *op. cit.*, p. 1579–1581.

2245. Voy. notamment : C. const., 24 avril 2008, n° 72/2008, B.6. ; C. const., 16 juin 2011, n° 103/2011, B.5.3. ; C. const., 12 juillet 2012, n° 88/2012, B.8.3. ; C. const., 13 juin 2013, n° 85/2013, B.6. ; C. const., 20 février 2014, n° 30/2014, B.6. Voy. aussi C.A., 21 février 2007, n° 32/2007, B.6.

2246. A. Henkes, « 'Le droit fiscal est d'ordre public !' *So what ?* De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation. Rentrée solennelle de la Cour de cassation de Belgique – 1<sup>er</sup> septembre 2016, *R.G.C.F.*, n° 2016/4–5, p. 281–369, spéc. n° 41, p. 307. Le principe de *confiance légitime* participe du principe de sécurité juridique, dans sa composante subjective, et se traduit par l'exigence d'une constance du comportement de l'administration lorsqu'il a créé dans le chef du contribuable une attente légitime. Si l'on avait pu déduire d'un arrêt de la Cour de cassation du 26 février 2016 que la violation du principe de sécurité juridique objective impliquait une violation de la loi et ne pouvait être déduite d'un comportement de l'administration fiscale (Cass., 26 février 2016, F.15.0016.F). Pour un commentaire, voy. S. Van Crombrugge, « I.Soc. ou IPM : le principe de sécurité juridique ne joue aucun rôle », *Le Fiscologue*, n° 1478, 3 juin 2016, p. 10 ; C. Parmentier, « La loi fiscale et l'article 1<sup>er</sup> du Premier Protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales », note

une contrainte qui pèse sur le législateur. À cet égard, l'exigence de sécurité juridique se confond avec le principe de *légalité* dont découle le principe de *non-rétroactivité du droit fiscal*.

### Sous-section 2. *Le principe d'annualité de l'impôt*

**668. Principe d'annualité de l'impôt.** Le principe d'annualité de l'impôt est prévu à l'article 171 de la Constitution. En vertu de celui-ci, « les impôts au profit de l'État, de la communauté et de la région sont votés annuellement et les règles qui les établissent n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées ». Il en ressort qu'il convient d'autoriser annuellement l'État à lever les impôts établis par la loi. L'article 171 de la Constitution n'empêche toutefois nullement que les lois fiscales soient instaurées pour une durée supérieure à un an, voire pour une durée illimitée<sup>2247</sup>.

Ainsi, le consentement de l'assemblée délibérante (et donc de la Nation) à l'impôt s'exprime à deux moments de la procédure législative, à savoir pour créer la loi générale, d'une part (principe de légalité de l'impôt), et pour mettre en œuvre la loi générale d'autre part (principe d'annualité de l'impôt)<sup>2248</sup>.

---

sous Cass., 26 février 2016, *J.L.M.B.*, n° 2016/40, p. 1889–1891 ; F. Ledain, « La violation du principe de sécurité juridique implique une violation de la loi et ne peut être déduite d'un comportement », *Hebdo Fiscalnet*, 14 janvier 2017 ; S. Gnedasj et M. Possoz, « L'effet direct des directives et le principe de sécurité juridique : retour aux sources et nouveaux départs », *R.G.C.F.*, n° 2017/4, p. 309–328, spéc. n° 31, p. 325–326 ; S. Gommers, « Een voorziene miskennning van het voorzienbaarheidsbeginsel », *T.F.R.*, 2016, n° 506, p. 703–707). La Cour de cassation a décidé dans un arrêt du 4 juin 2021 que l'interprétation que l'administration fiscale nationale retient dans ses directives et applique en pratique, peut avoir pour conséquence qu'une disposition fiscale ne satisfait pas aux exigences de prévisibilité et de sécurité juridique (Cass., 4 juin 2021, F.20.0049.N). Du reste, la Cour de cassation semble confirmer, dans un arrêt du 21 avril 2022 (Cass., 21 avril 2022, F.20.0150.N), que ce principe de sécurité juridique peut être appliqué indépendamment du fait que la position adoptée par l'administration fiscale correspond ou non à une application correcte de la loi. Autrement dit, il pourrait être appliqué même lorsque la position de l'administration fiscale est *contra legem* (voy. notamment H. Vanhulle et J. Van auwenberghé, « Extension du principe de sécurité juridique aux situations *contra legem* », *Act. Fisc.*, n° 2022/18, p. 1–5).

2247. C.A., 26 avril 2006, n° 59/2006, no B.7.5.

2248. Sur ce principe, voy. notamment E. Willemart, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 135–140 ; F. Van de Gejuchte, « L'annualité de l'impôt », *R.F.R.L.*, n° 2013/3, p. 187–194, spéc. p. 188–189 ; J.J. Couturier, B. Peeters et N. Plets, *op. cit.*, p. 32–34 ; S. Van Crombrugge, *op. cit.*, p. 40 et s. ; M. De Jonckheere, « Beter vroeg dan laat: het fiscaal niet- retroactiviteits- eenjarigheidsbeginsel », in M. De Jonckheere (dir.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, *op. cit.*, p. 29–71 ; A. Lachapelle et S. Wattier, *op. cit.*, p. 396–397 ; M. Bourgeois, *La notion juridique d'impôt. Étude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, *op. cit.*, n° 248, p. 190 : « En réalité, il



### Sous-section 3. *Le principe d'égalité et de non-discrimination*

**669. Principe d'égalité et de non-discrimination — renvoi à la section 2.** Le principe d'égalité et de non-discrimination est consacré aux articles 10 et 11 de la Constitution. L'article 172 de la Constitution peut être vu comme une « application particulière » de ce principe en matière fiscale<sup>2249</sup>. Nous procéderons à l'examen de ce principe dans la section suivante.

### Sous-section 4. *Le droit de l'Union européenne*

**670. Compétences attribuées à l'Union européenne v. compétences retenues par les États membres (notamment la politique fiscale).** L'Union européenne ne possède en principe que les compétences qui lui ont été attribuées<sup>2250</sup>. À défaut d'attribution, les compétences sont retenues par les États membres. Il en va ainsi de la politique fiscale. Par conséquent, les États membres sont en principe libres de définir la portée et l'application des impôts sur les sociétés, les revenus, la consommation, les biens, le patrimoine, les droits de succession et les autres taxes en fonction de leurs besoins politiques et économiques, en tenant compte de principes tels que la capacité contributive, la redistribution des richesses ou encore la protection environnementale<sup>2251</sup>.

**671. Nonobstant cette répartition, influence du droit de l'Union européenne sur les systèmes fiscaux nationaux (intégrations *négative* et *positive*).** L'Union entend assurer une certaine neutralité fiscale jugée indispensable pour parvenir à l'achèvement du marché intérieur et à l'établissement et au maintien d'un régime de concurrence non

---

convient de considérer le principe d'annualité comme la seconde branche de l'exigence du consentement démocratique en matière fiscale : en tant que tel, il prolonge la protection prévue à l'article 170 de la Constitution. »

2249. Cf. la jurisprudence de la Cour constitutionnelle (par exemple : C. const., 4 juillet 1991, n° 20/91, B.3.; C. const., 12 mai 2011, n° 72/2011, B.4.; C. const., 30 mai 2013, n° 75/2013, B.5.). Voy. notamment : E. Colla, « L'élaboration de la loi fiscale — La règle de l'égalité devant l'impôt dans la jurisprudence de la Cour d'arbitrage », *Act. dr.*, 1993, p. 299; L. Neefs, « De gelijkheid in het fiscaal recht », *R.W.*, 1992–1993, p. 30–33, spéc. n° 20, p. 32; S. Van Crombrugge, « De gelijkheid in het fiscaal recht », *R.W.*, 1991–1992, p. 1203–1210, spéc. p. 1203; E. Willemart, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, *op. cit.*, p. 167 et s.; M. Bourgeois et E. Traversa, *op. cit.*, p. 1586. Voy. toutefois A. Lachapelle qui juge cette affirmation quelque peu réductrice car si les articles 10 et 11 de la Constitution interdisent de discriminer des personnes selon ce qu'elles sont, l'article 172 prévoit une telle inderdiction selon ce qu'elles ont (A. Lachapelle, *op. cit.*, note subpaginale [39], p. 334).

2250. En vertu du « principe d'attribution » (art. 5 du Traité de l'Union européenne).

2251. C. Quigley, *European State aid law and policy*, Oxford, Hart Publishing, 2015, p. 97 ainsi que la jurisprudence évoquée sous la note subpaginale (2).

faussée et équitable<sup>2252</sup>. L'intégration, c'est-à-dire l'« élimination graduelle des frontières économiques entre des États indépendants en vue de faire fonctionner leurs économies comme une seule et même entité<sup>2253</sup> », est un processus qui comprend traditionnellement deux phases, l'intégration négative et l'intégration positive<sup>2254</sup>.

L'*intégration négative* désigne l'interdiction des discriminations fiscales. Les États membres doivent exercer leur compétence fiscale *dans le respect du droit de l'Union européenne*<sup>2255</sup> et se conformer à différents principes consacrés par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après, T.F.U.E.) : l'interdiction des entraves aux libertés économiques (libre circulation des travailleurs<sup>2256</sup>, des capitaux<sup>2257</sup>, des services<sup>2258</sup> et des marchandises<sup>2259</sup>, auxquelles s'ajoute la liberté d'établissement<sup>2260</sup>), l'interdiction de taxes d'effet équivalent à des droits de douane et des impositions

---

2252. Voy. notamment : C.J.C.E., 21 mai 1980, aff. C-73/79, *Sovraprezzo*, *rec.*, p. 1533, point 8 : « Ces dispositions poursuivent un objectif identique, consistant à éviter que les deux ordres d'interventions d'un État membre — à savoir l'octroi d'aides d'une part et l'imposition d'une taxation discriminatoire d'autre part — aient pour effet de fausser les conditions de concurrence sur le marché commun. »

2253. A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 2016, n° 40, p. 50.

2254. Voy. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 503, p. 279 et les références citées en note subpaginale (1032).

2255. Voy. notamment : C.J.C.E., 4 octobre 1991, aff. C-246/89, *Commission/Royaume-Uni*, p. I-04585, point 12 ; C.J.C.E., 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, p. I-225, point 21 ; T.P.I.C.E., 27 janvier 1998, aff. T-67/94, *Ladbroke Racing Ltd c. Commission*, *rec.*, p. II-1, point 54 ; C.J.C.E., 13 décembre 2005, aff. C-446/03, *Marks & Spencer*, *rec.*, p. I-10837, point 29 ; C.J.C.E., 12 septembre 2006, aff. C-196/04, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, *rec.*, p. I-7995, point 40 ; C.J.C.E., 12 décembre 2006, aff. C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, *rec.*, p. I-11673, point 36 ; C.J.C.E., 8 novembre 2007, aff. C-379/05, *Amurta*, *rec.*, p. I-9569, point 16 ; C.J.U.E., 17 septembre 2009, aff. C-182/08, *Glaxo Wellcome*, *rec.*, p. I-8591, point 34 ; C.J.C.E., 14 septembre 1999, aff. C-391/97, *Gschwind*, *rec.*, p. I-5451, point 20 ; C.J.C.E., 15 juillet 2004, aff. C-501/00, *Royaume d'Espagne contre Commission des Communautés européennes*, *rec.*, p. I-6717, point 123 ; C.J.U.E., 29 mars 2012, aff. C-417/10, *Ministero dell'Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate contre 3M Italia SpA*, point 25. Voy. aussi la communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, 2016/C 262/01, 19 juillet 2016 (ci-après : communication de 2016), point 156.

2256. Art. 45 T.F.U.E.

2257. Art. 63 et s. T.F.U.E.

2258. Art. 56 T.F.U.E.

2259. Art. 28 et s. T.F.U.E.

2260. Art. 49 T.F.U.E.

intérieures discriminatoires<sup>2261</sup>. *A priori*, l'interdiction des aides d'État aux entreprises<sup>2262</sup> relève également du champ de l'intégration négative<sup>2263</sup>.

L'*intégration positive* désigne le rapprochement des législations nationales en matière de fiscalité. L'Union européenne dispose de compétences fiscales limitées, mais non négligeables. Ainsi, l'article 113 T.F.U.E. confère des compétences fiscales à l'Union en vue de l'harmonisation des législations des États membres en matière d'impôts indirects. Concernant la fiscalité directe, nonobstant l'absence d'une disposition spécifique similaire, il peut être fait recours à la clause générale d'attribution de compétences en matière de rapprochement des législations des États membres (art. 115 T.F.U.E.). À cet égard, le contraste est particulièrement marqué entre harmonisation de la fiscalité indirecte — *très avancée* — et de la fiscalité directe — *minimale*<sup>2264</sup>.

### Sous-section 5. *Autres principes*

**672. L'existence d'autres principes, dont le principe de répartition des compétences.** D'autres principes doivent encore être respectés par le législateur lorsqu'il élabore une règle fiscale (notamment, le droit de propriété et l'interdiction des prélèvements confiscatoires, la liberté de commerce et d'industrie et les autres libertés de circulation, les droits de l'homme, les conventions fiscales internationales et les obligations découlant du droit international)<sup>2265</sup>, dont la répartition des compétences.

2261. Art. 30 et art. 110 T.F.U.E.

2262. Art. 107 et 108 T.F.U.E.

2263. Voy. *supra*, n° 4 et *infra*, n° 728.

2264. À ce sujet, voy. notamment B. Terra et J. Wattel, *European Tax Law*, 6<sup>e</sup> ed., Amsterdam, Wolters Kluwer, 2012, n° 3.1.2, p. 36–38; I. Papadamaki, *op. cit.*, n<sup>os</sup> 57–59, p. 48–49 et n° 167, p. 107; P. Marchessou, « Droit fiscal européen et droit fiscal international », *Répertoire Dalloz de droit européen*, n° 13; D. Berlin, *Politique fiscale*, vol. II, 3<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012, p. 241–242; A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, n° 278, p. 394 et les pages suivantes (fiscalité indirecte) et n° 344, p. 517 et les pages suivantes (fiscalité directe); P. Marchessou et B. Trescher, *op. cit.*, p. 153 et s. (T.V.A.) et p. 225 et s. (impôts directs).

2265. Voy. notamment A. Van de Vijver et E. Mingalejev, *op. cit.*, p. 23–31; M. Bourgeois et E. Traversa, *op. cit.*, p. 1572–1582; A. Lachapelle et S. Wattier, *op. cit.*, p. 404–412; M. Moris, « Le fisc et la protection de la vie privée », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20<sup>e</sup> anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, *op. cit.*, p. 227–278; M. Bourgeois, « Constitutional Framework of the Different Types of Income », in B. Peeters (éd.), *The Concept of Tax*, EATLP International Tax Series n° 3, Amsterdam, IBFD, 2008 (2005–Congress), p. 79–196; M. Bourgeois, « De l'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage », *J.T.*, 2005, p. 797–803; S. De Raedt et A. Van de Vijver, *op. cit.*; V. Sepulchre, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2005; V. Sepulchre, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans

La configuration institutionnelle<sup>2266</sup> de la Belgique ne peut, en outre, pas être négligée dans la mise en œuvre d'un cadre *ad hoc*. La Belgique est un État fédéral; il convient à ce titre de tenir compte des aspects relatifs à la répartition des compétences. Si la plupart des politiques publiques pour les entreprises sociales sont maintenant développées au niveau régional<sup>2267</sup>, les dispositions légales relatives à la spécialité légale des différentes entreprises sociales dépendent de l'autorité fédérale. Aussi, concernant la fiscalité directe, si on peut évoquer une certaine « explosion » de la compétence législative relative aux impôts entre différents niveaux de pouvoir<sup>2268</sup> depuis les cinquième et sixième réformes de l'État, la fiscalisation des revenus des *personnes morales* reste sous compétence exclusivement fédérale. Pour autant que le principe de proportionnalité soit respecté<sup>2269</sup>, l'autorité fédérale peut

---

le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années », *R.G.C.F.*, n° 2009/6, p. 524–584; O. Neiryck, « Le principe de la non-rétroactivité des lois en matière fiscale », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 139–174; R. Ergec, « La rétroactivité en droit fiscal », *R.G.F.*, 1997, p. 4–17, spéc. p. 10 et s.; M.-P. Donéa, « Le principe de non-rétroactivité de la loi appliqué à la matière fiscale », *R.F.R.L.*, n° 2013/2, p. 87–104; A. Van de Vijver, *Een verkenning van de grondslagen van het ne bis in idem beginsel in het Belgisch Belastingrecht*, *op. cit.*

2266. GESES, « Social enterprises and the social economy going forward. A call for action from the Commission Expert Group on Social Entrepreneurship (GECES) », October 2016, p. 31.
2267. Dans la mise en œuvre de la sixième réforme de l'État, la responsabilité de l'économie sociale a été intégralement transférée aux Régions en 2014. Voy. B. Huybrechts, « Social enterprises and their eco-systems: A european mapping report », *op. cit.*, p. 20. La section 4 de ce rapport (p. 26 et s.) propose une présentation des dispositifs principaux, qu'ils relèvent de l'autorité fédérale ou des entités régionales.
2268. M. Bourgeois, « Une réforme fiscale globale est-elle encore concevable en Belgique? », *R.G.F.C.P.*, n° 2017/6, p. 3.
2269. « Il en irait autrement si le législateur fédéral, par l'adoption de la disposition fiscale concernée, rendait impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les autres législateurs, des compétences qui leur reviennent » (cf., par exemple, C. const., 13 juin 2013, n° 83/2013, B.3.3.). Concernant l'économie sociale, une telle hypothèse apparaît *a priori* peu probable en la matière. En effet, un accord de coopération entre l'État fédéral, la Région flamande, la Région Wallonne, la Région de Bruxelles Capitale et la Communauté germanophone relatif à l'économie plurielle a été conclu le 30 mai 2005 (*M.B.*, 29 mars 2006). Cet accord de coopération précise que l'économie plurielle considère l'économie dans sa globalité. Elle poursuit non seulement des objectifs purement économiques, mais aussi des objectifs sociaux, environnementaux et éthiques. L'économie sociale et la responsabilité sociale des entreprises sont vus comme les deux piliers de cette économie plurielle. Les partenaires à l'accord s'engagent à poursuivre le développement d'initiatives et d'entreprises d'économie sociale et, notamment à harmoniser au maximum les mesures fédérales et régionales et communautaires pour que celles-ci se complètent et se renforcent (art. 4). Sur les accords de coopération, voy. C. Behrendt et M. Vrancken, *Principes de Droit constitutionnel belge*, Bruxelles, la Charte, 2019, n° 743, p. 475–476.

mener *via* l'instrument fiscal une politique dans un domaine qui ne fait plus partie de ses compétences matérielles<sup>2270</sup>.

## **SECTION 2. LA MISE EN PLACE D'UN CADRE FISCAL APPROPRIÉ ET COHÉRENT EST-ELLE LÉGALEMENT CONCEVABLE ?**

**673. Présentation.** Supposons que le législateur, se rangeant aux développements favorables à l'entrepreneuriat social des organisations supra- ou internationales, souhaite mettre en place un système dans lequel serait associée aux seules entreprises sociales une charge fiscale moindre. Il serait donc question d'un traitement différencié. Une telle perspective ne pourrait manquer de poser question au vu du principe d'égalité et de non-discrimination.

Dans ce chapitre, nous examinerons la traduction de ce principe d'égalité et de non-discrimination en droits belge et européen. Il semble en effet que l'égalité et l'interdiction de discriminer constituent un socle commun (sous-section 1). Dans un second temps, nous essayerons d'évaluer si l'instauration d'un cadre fiscal approprié et cohérent pourrait être jugée compatible avec ce principe d'égalité et de non-discrimination (sous-section 2).

### **Sous-section 1. *La traduction du principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale en droits belge et européen***

**674. Plan.** Le principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale est consacré en droit belge (I). Ce principe est au cœur des libertés de circulation, mais également, même si cela est *a priori* moins évident, de la réglementation des aides d'État (II).

#### **I. *Le principe d'égalité devant l'impôt en droit belge***

**675. Consécration de l'« égalité catégorielle » en droit belge : égalité par l'application d'un traitement égal ou par l'application d'un traitement différent.** Sauf justification objective et raisonnable, une discrimination apparaît dès lors que des situations comparables reçoivent un traitement

---

2270. À ce sujet, voy. notamment B. Bayenet, M. Bourgeois et D. Darte, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État. Précis des nouvelles règles de financement des Communautés et des Régions*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 131–132; M. Vrancken et B. Lombaert, « L'articulation des compétences fiscales et matérielles des pouvoirs locaux en Belgique », *R.F.R.L.*, n° 2018/1, p. 5–20, spéc. n° 23, p. 19; C. Behrendt et M. Vrancken, *Principes de Droit constitutionnel belge*, op. cit., n° 575, p. 384.

différent ou que des situations qui ne sont pas comparables sont traitées de manière identique<sup>2271</sup>. Il en résulte que l'égalité devant l'impôt peut être atteinte tantôt par l'application d'un traitement égal<sup>2272</sup> (premier cas), tantôt par la différenciation<sup>2273</sup> (second cas); c'est l'idée de l'« égalité catégorielle<sup>2274</sup> ».

Cette conception « large » du principe d'égalité devant l'impôt ne va pas de soi<sup>2275</sup> et elle n'est pas consacrée par tous les pays. En France, en effet le principe d'égalité *n'oblige pas* à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes<sup>2276</sup>. Toutefois, ce principe d'égalité

2271. Voy., par exemple, C. const., 1<sup>er</sup> décembre 2016, n° 151/2016, B.14.: « Le principe d'égalité et de non-discrimination [...] s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes. »

2272. Voy. N. Bammens, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, IBFD doctoral series, vol. 24, Amsterdam, IBFD, 2013, p. 9.

2273. Voy. J. Rivero, « Rapport sur les notions d'égalité et de discrimination en droit public français », *Travaux de l'association Henri Capitant des amis de la culture juridique française*, vol. 14, 1961–1962, éd. en 1965, p. 351 évoqué par I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 230, p. 137–138 : « Si l'égalité formelle 'est respectée dès lors que la règle est indistinctement applicable aux situations qu'elle vise', exigeant ainsi la généralité de la règle en cause, l'égalité matérielle ne résulte pas d'une application mécanique d'une règle générale mais en revanche exige une règle personnalisée qui va traiter de manière différente des catégories inégales; autrement dit, il s'agit selon l'expression de Jean Rivero, d'une 'égalité par la différenciation' [...] [Pour que le caractère sélectif d'une mesure puisse être constaté,] il faut donc que la dérogation à l'égalité formelle soit complétée par une dérogation à l'égalité matérielle, conséquence d'un traitement différencié de situations pour autant identiques. »

2274. Voy. M. Borgetto, « Égalité, différenciation et discrimination : ce que dit le droit », *Informations sociales*, 2008/4, n° 148. Pour mettre en évidence ces deux volets complémentaires, il peut être fait recours aux notions de « discrimination positive » (traitements différents de situations identiques) et de « discrimination négative » (traitement identique de situations différentes) (cf., entre autres, V. Sepulchre, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années », *op. cit.*, p. 543–544; E. Van de Velde et H. Niesten, « De rechtspraak van het Hof van Cassatie waarin het recht op gelijkheid wordt toegepast in fiscale zaken », in A. Van de Vijver et S. De Raedt [coord.], *op. cit.*, p. 276–296, spéc. p. 279–280). L'on fait également recours respectivement aux notions de « discrimination active » et de « discrimination passive » (cf. C. Behrendt et M. Vrancken, *Principes de Droit constitutionnel belge*, *op. cit.*, p. 680–681).

2275. A. Lachapelle, *op. cit.*, note subpaginale (46), p. 335.

2276. Voy. notamment : Conseil constitutionnel, décision 2003–489 DC du 29 décembre 2003, cons. 37; décision 2006–541 DC du 28 septembre 2006, cons. 9; décision 2008–573 DC du 8 janvier 2009, cons. 30; décision 2010–617 DC du 9 novembre 2010, cons. 11; décision n° 2014–436 QPC du 15 janvier 2015, cons. 5; décision n° 2017–638 QPC du 16 juin 2017, cons. 3; décision n° 2017–654 QPC du 28 septembre 2017, cons. 10. À ce sujet, Olivier Jouanjan est assez critique : « Prise à la lettre, cette dernière proposition signifie que le principe d'égalité seul — indépendamment de l'application d'autres

*n'empêche pas* que le « législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit<sup>2277</sup> ». En droit allemand, par contre, c'est « tant la différence de traitement que l'identité de traitement qui sont susceptibles de violer le principe. Le principe allemand signifie donc bien : à ce qui est semblable, traitement semblable; à ce qui est différent, traitement différent<sup>2278</sup>. »

**676. Une même approche du principe d'égalité pour la Cour constitutionnelle, la Cour de cassation et le Conseil d'État.** Les trois hautes juridictions belges partagent une même conception du principe d'égalité<sup>2279</sup> et leur contrôle de conformité au principe d'égalité et de non-discrimination

---

principes — ne peut s'opposer à ce que la loi prévoit une même peine de prison pour le criminel et l'honnête homme. Cette manière provocatrice de présenter la chose doit seulement être comprise comme une invitation à réfléchir plus avant sur la pertinence d'une jurisprudence qui refuse de voir, dans aucune *identité* de traitement, une violation possible de l'égalité, en même temps qu'elle admet qu'une différence de traitement peut, à certaines conditions, être conforme au principe d'égalité. Pour les raisons qu'on a dites plus haut, il conviendrait de distinguer et séparer clairement le registre de l'identité et celui de l'égalité (juridique) » (O. Jouanjan, « Le Conseil constitutionnel, gardien de l'égalité? », *Jus Politicum*, n° 2012/7).

2277. Voy. notamment : Conseil constitutionnel, décision n° 2017-638 QPC du 16 juin 2017, cons. 3. Pour une illustration, voy. Conseil constitutionnel, décision n° 2010-58 QPC du 18 octobre 2010, cons. 5. Voy. notamment M. Disant, *Droit de la question prioritaire de constitutionnalité. Cadre juridique, pratiques jurisprudentielles*, Lamy, 2011, n° 72, p. 64.
2278. Voy. O. Jouanjan, « L'égalité dans la jurisprudence constitutionnelle allemande », *Etudes et document du Conseil d'État*, 1996, n° 48, p. 411 et s. et spéc. p. 413-414 cité par I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 297, p. 175.
2279. A. Lachapelle, *op. cit.*, p. 338 évoquant : E. Willemart, « Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité. Jurisprudence 2000-2005 », *Rev. dr. commun.*, 2006, p. 165-253; E. Willemart, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, *op. cit.*, p. 169-246; V. Sepulchre, « Le principe de l'égalité devant l'impôt », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal, 20<sup>e</sup> anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, *op. cit.*, p. 5-55; M. Bourgeois et E. Traversa, *op. cit.*, p. 1587 (« On soulignera que tant la Cour de cassation que le Conseil d'État se sont ralliés à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle relative à la portée et à l'étendue du principe d'égalité en matière fiscale »); H. Symoens, « Waarom ik wel en hij niet? Het fiscaal grondwettelijk gelijkheidsbeginsel », in M. De Jonckheere (éd.), *Postuniversitaire studiecycclus André Spruyt. Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Bruges, la Charte, 2011, p. 1-28; le chapitre 3 de l'ouvrage coordonné par S. De Raedt et A. Van de Vijver, *op. cit.*, p. 124-302; E. Colla, « L'élaboration de la loi fiscale. La règle de l'égalité devant l'impôt dans la jurisprudence de la Cour d'Arbitrage », *Act. dr.*, 1993, p. 295-321; J. Kirkpatrick, « L'égalité devant l'impôt en droit belge contemporain », *op. cit.*; L. Neefs, *op. cit.* Voy. aussi notamment P. Marchal, *Principes généraux du droit, R.P.D.B.*, Bruxelles, Bruylant, 2014, n° 71, p. 108.



d'un impôt ou d'une exonération<sup>2280</sup> s'opère par le biais d'un même canevas de raisonnement « par étapes » ou « par tests ». Dans un premier temps, il faut examiner si les situations en jeu (entre les catégories soumises à l'impôt et celles qui ne le sont pas ou, le cas échéant, celles qui bénéficient d'une exonération et celles qui n'en bénéficient pas) sont comparables. Si c'est le cas, il convient ensuite d'examiner si cette différence repose sur un critère objectif. Il convient enfin de vérifier que cette différence est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification existe si l'on peut vérifier : *i*) le caractère légitime du but poursuivi par la mesure; *ii*) le caractère pertinent de la mesure au regard du but poursuivi; *iii*) son caractère proportionné par rapport au but. Dans le cadre d'un tel examen, les travaux préparatoires sont analysés avec attention<sup>2281</sup>.

En tant que juge de la constitutionnalité des actes législatifs, c'est la Cour constitutionnelle qui est en charge d'examiner la compatibilité d'une loi fiscale avec le principe d'égalité et de non-discrimination<sup>2282</sup>.

## II. *Le principe d'égalité devant l'impôt en droit de l'Union européenne*<sup>2283</sup>

**677. Consécration de l'égalité catégorielle en droit de l'Union européenne.** Le principe d'égalité fait figure de principe général de droit dans l'Union européenne. Si ce principe a été reconnu comme tel dans un arrêt de 1977<sup>2284</sup>, il aura fallu attendre quelques années encore pour que son contenu soit « complété, exigeant non seulement que les situations comparables ne soient pas traitées d'une manière différente, *mais aussi que des situations différentes ne soient pas traitées de manière identique*<sup>2285</sup> »<sup>2286</sup>. Là aussi, la

2280. En matière d'exonération, le contrôle devrait être assoupli car il s'agit alors d'accorder un avantage au peuple et non de lui imposer un sacrifice. Voy. à ce sujet : A. Lachapelle, « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété », *R.G.C.F.*, n° 2013/5-6, p. 331-372, spéc. p. 338 évoquant : « L'impôt et la loi », in *En hommage à Victor Gothot*, Liège, éd. Faculté de droit, 1962, p. 281.

2281. Voy. notamment : J. de Lame, « L'importance des travaux parlementaires », *R.G.F.*, n° 2010/4, p. 1.

2282. Art. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, *M.B.*, 6 janvier 1989.

2283. Voy. I. Papadamaki, *op. cit.*, p. 112-121.

2284. C.J.C.E., 19 octobre 1977, aff. jointes 117/76 et 16/77, *Albert Ruckdeschel & Co e.a. c. Hauptzollamt Hamburg — St. Annen, rec.*, 1977, p. 1753 : « La règle d'égalité de traitement [...] est l'un des principes fondamentaux du droit communautaire. »

2285. Nous soulignons.

2286. Voy. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 177, p. 113.



discrimination consiste donc « à traiter soit de manière différente des situations similaires, soit de manière identique des situations différentes<sup>2287</sup> ».

**678. Encadrement du principe d'égalité en matière fiscale nonobstant l'absence de reconnaissance juridique de ce principe : libertés de circulation et droit des aides d'État.** Le fait que le principe d'égalité en matière fiscale ne soit pas reconnu juridiquement dans ce contexte n'empêche pas toute application du principe d'égalité en matière fiscale<sup>2288</sup>. En effet, nous l'avons vu, la réalisation du marché intérieur et l'élimination des obstacles fiscaux à cette fin reposent en grande partie sur le principe d'égalité. Si le principe d'égalité et de non-discrimination est la matrice de toutes les règles interdisant diverses formes spécifiques de discrimination<sup>2289</sup>, les libertés de circulation et les règles relatives aux aides d'État n'en constituent que des applications. Ces deux corps de règles poursuivent le même objectif, c'est-à-dire « éviter que les deux ordres d'interventions d'un État membre — à savoir l'octroi d'aides d'une part et l'imposition d'une taxation discriminatoire d'autre part — aient pour effet de fausser les conditions de concurrence sur le marché commun<sup>2290</sup> ».

**679. Droit des aides d'État comme application du principe d'égalité et de non-discrimination.** Pour apprécier si l'on a affaire à une aide d'État, quatre conditions doivent être rencontrées : un avantage procuré sans contrepartie — une aide — (1), sélective (2), accordée par l'État ou au moyen de ressources d'État (3) qui affecte les échanges entre États membres et fausse la concurrence (4). Dans ce cadre, c'est le critère de sélectivité qui

---

2287. C.J.C.E., 17 juillet 1963, *République italienne c. Commission*, aff. 13/63, *rec.*, 1963, p. 337 (voy. spéc. p. 360). Voy. aussi C.J.C.E., 27 septembre 1979, *Eridania*, aff. 230/78, *rec.*, 1979, p. 2749 (points 18 et 19); P. Rossi, « The *Paint Graphos* Case: A comparability Approach to Fiscal Aid », in D. Weber et G. Maisto (éd.), *EU income tax law: issues for the years ahead*, Amsterdam, IBFD, 2013, p. 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.* »

2288. Voy. notamment I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 200, p. 125 : « Quoique le principe d'égalité devant l'impôt ne soit pas affirmé en tant que tel en droit de l'Union européenne, il n'est pas pour autant dépourvu de toute évocation. Ce principe devient d'intérêt dans le contexte de la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide, notamment en ce qui concerne la manière de vérifier le bien-fondé du critère de sélectivité. Ce nouvel élan du principe de l'égalité devant l'impôt n'annonce pas son affirmation au niveau de l'Union : il signifie néanmoins l'élévation du principe en tant que base de référence pour l'appréciation du caractère sélectif d'une mesure fiscale. »

2289. Voy. R. Szudoczky, « Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms », *ESTAL*, 2016, vol. 15, n° 3, p. 357–380, spéc. p. 363 (traduction libre).

2290. Voy. notamment : C.J.C.E., 21 mai 1980, aff. C-73/79, *Sovrapprezzo*, *rec.*, p. 1533, point 8.

est censé exprimer le principe de non-discrimination<sup>2291</sup> : l'appréciation de la condition de sélectivité « impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, la mesure nationale en cause est de nature à favoriser 'certaines entreprises ou certaines productions' par rapport à d'autres, qui se trouvent, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable et qui subissent ainsi un traitement différencié pouvant en substance être qualifié de discriminatoire<sup>2292</sup> ». L'appréciation du caractère sélectif d'une mesure n'implique pas la détermination d'une catégorie particulière d'entreprises qui seraient les seules à être favorisées par une mesure fiscale concernée<sup>2293</sup>.

- 
2291. Voy. notamment R. Szudoczky, « Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms », *op. cit.*, p. 360 : « *This test—insofar as it requires that similar situations be treated in the same way—is, in fact, the application of the general principle of equal treatment in the context of the State aid rules.* » L'auteur évoque les références suivantes : K. Lenaerts, « State Aid and Direct Taxation », in H. Kanninen, N. Korjus et A. Rosas (éd.), *EU Competition Law in Context, Essays in Honour of Virpi Tiili*, Oxford, Hart Publishing, 2009, p. 291–306, spéc. p. 299 ; M. Prek et S. Lefèvre, « The Requirement of Selectivity in the Recent Case-Law of the Court of Justice », *EStAL*, 2012, vol. 11, n° 2, p. 335–345, spéc. p. 336 ; M. Lang, « State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ », *EStAL*, 2012, vol. 11, n° 2, p. 411–421, spéc. p. 420 ; l'avis de l'avocat général Cosmas concernant C.J.C.E., 9 décembre 1997, aff. C-353/95, *Tiercé Ladbroke SA contre Commission des Communautés européennes*, rec., p. I-7007, point 30. Voy. aussi P. Rossi, *op. cit.*, 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 (éd.), *op. cit.*, p. 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 contre World Duty Free Group SA, anciennement Autogrill España SA (C-20/15 P), Banco Santander SA, Santusa Holding SL (C-21/15 P)*, note (58) : « La notion de sélectivité est comparable à la notion de discrimination. »
2292. C.J.U.E., 21 décembre 2016, aff. jointes C-20/15 P et C-21/15, *Commission européenne contre World Duty Free Group SA, anciennement Autogrill España SA (C-20/15 P), Banco Santander SA, Santusa Holding SL (C-21/15 P)*, point 54 renvoyant à : C.J.U.E., 15 novembre 2011, *Commission européenne (C-106/09 P) et Royaume d'Espagne (C-107/09 P) contre Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, rec., p. I-11113, points 75 et 101 et C.J.U.E., 14 janvier 2015, *C518/13, Eventech*, points 53–55.
2293. Pour un commentaire, voy. P.-E. Partsch, « Aides d'État de nature fiscale et sélectivité : d'Adria-Wien à Banco Santander Autogrill », in J. Wildemeersch et P. Paschalidis (dir.), *L'Europe au présent!*, *op. cit.*, p. 597–611 ; N. Wahl, « Une même carte de route pour un terrain différent : de quelques propos sur la notion d'avantage sélectif dans la jurisprudence récente de la Cour de justice », in J. Wildemeersch et P. Paschalidis (dir.), *L'Europe au présent!*, *op. cit.*, p. 767–784, spéc. p. 772 ; J. Derenne, « *Commission v World Duty Free Group a.o.* : Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia ? », *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017, vol. 8, n° 5, p. 311–313 ; A. Miladinovic, « The State Aid

**680. Droit des aides d'État comme application du principe d'égalité et de non-discrimination — appréciation critique.** Comme l'observe M. Wahl, il existe un débat qui oppose les tenants d'une *approche plutôt interventionniste* de la Commission et ceux qui, compte tenu de l'autonomie fiscale des États membres, préconisent une *approche plus encadrée* de cette intervention<sup>2294</sup>. L'approche interventionniste repose sur le critère de discrimination<sup>2295</sup> là où l'approche plus encadrée se fonde sur le critère de disponibilité générale, selon lequel une aide n'est pas sélective si toutes les entreprises peuvent bénéficier de l'aide sans qu'elles doivent forcément toutes en jouir<sup>2296</sup>.

Selon les partisans d'une approche plus encadrée, celle qui repose sur le critère de discrimination permet à la Commission de « 'lisser' les régimes fiscaux nationaux en exigeant la suppression des différenciations légitimement établies pour des raisons sociales, économiques, environnementales ou autres<sup>2297</sup> », une approche qu'ils jugent difficilement conciliable avec le principe d'autonomie des États membres en matière fiscale, selon lequel les États membres sont libres de décider de la politique économique qu'ils jugent la plus appropriée et, en particulier, de répartir comme ils l'entendent la charge fiscale entre les différents facteurs de production et les différents secteurs économiques<sup>2298</sup>.

---

Provisions of the TFEU in Tax Matters », in M. Lang, P. Pistone, J. Schuch et C. Staringer (éd.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 5<sup>e</sup> éd., Vienne, Linde, 2018, p. 103–142, spéc. n° 365, p. 123; P. Nicolaides, « Excessive Widening of the Concept of Selectivity », *EStAL*, 2017, vol. 16, n° 1, p. 62–72. Il faudrait donc désormais nuancer les propos de Mme Papadamaki qui relève que « le juge vérifier que la Commission a bien procédé à un contrôle de sélectivité et n'hésite pas, le cas échéant, à annuler ses décisions lorsque celles-ci n'identifient pas suffisamment les entreprises favorisées par une mesure fiscale et, donc, lorsqu'elles ne peuvent pas suffisamment la sélectivité de la mesure en cause » (I. Papadamaki, *op. cit.*, note subpaginale [507], p. 154).

2294. N. Wahl, *op. cit.*, p. 772.

2295. *Voy. supra*, n° 674.

2296. Conclusions de l'avocat général M. Henrik Saugmandsgaard ØE présentées le 19 septembre 2018 dans l'affaire C-374/17, *Finanzamt B contre A-Brauerei*, en présence de *Bundesministerium der Finanzen*, points 5 et 6. Dans l'arrêt qu'elle a rendu, notons que la Cour a confirmé sa jurisprudence antérieure et, partant, l'approche reposant sur le critère de discrimination. À ce sujet, *voy. M. Dony, Aides d'État*, Bruxelles, Larcier, 2019, n° 143, p. 99.

2297. Conclusions de l'avocat général M. Henrik Saugmandsgaard ØE présentées le 19 septembre 2018 dans l'affaire C-374/17, *Finanzamt B contre A-Brauerei*, en présence de *Bundesministerium der Finanzen*, point 77.

2298. *Voy. les conclusions de l'avocat général M. Henrik Saugmandsgaard ØE présentées le 19 septembre 2018 dans l'affaire C-374/17, Finanzamt B contre A-Brauerei, en présence de Bundesministerium der Finanzen*, point 78 les références citées en note (42) de même que le point 156 de la communication de 2016. *Voy. encore à ce sujet notamment : É. Dubout et A. Maitrot de la Motte, « Normalité, sélectivité et légitimité des régimes*

**681. Aides d'État v. libertés de circulation.** Si les libertés de circulation et les règles relatives aux aides d'État tendent ainsi à une même fin (la réalisation d'un marché intérieur sans distorsion de concurrence), ces différents dispositifs ne doivent pas être confondus notamment<sup>2299</sup> pour trois raisons.

fiscaux dans l'Union européenne : les paradis fiscaux au purgatoire des aides d'État? », *Revue de droit fiscal*, n° 2002/5, p. 1–11, spéc. n° 20, p. 11 ; les conclusions de l'avocat général Mme Juliane Kokott présentées le 16 avril 2015 dans l'affaire C66/14 Finanzamt Linz contre Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz ; les conclusions de l'avocat général M. Poiares Maduro présentées le 12 janvier 2006 dans l'affaire C-237/04, *Enirisorse SpA contre Sotacarbo SpA*, point 45 : « Il est à craindre, en effet, qu'une extension trop grande du régime des aides ait pour conséquence de soumettre tous les choix de politique économique des États membres au contrôle des autorités communautaires, sans distinguer selon qu'ils prennent la forme d'une intervention directe sur le marché ou d'une mesure générale de réglementation des activités économiques. Il en résulterait, en outre, un accroissement considérable de la charge incombant, en ce domaine, aux autorités communautaires de contrôle, la Commission et la Cour » ; voy. aussi la décision du Tribunal de l'Union européenne rendue le 7 novembre 2014 dans les affaires « Banco Santander Autogrill » dans laquelle le Tribunal cherche, selon M. Partsch, à définir le critère de généralité d'une mesure fiscale (P.-E. Partsch, *op. cit.*, p. 610). Quant au rôle politique joué par la Cour de justice de l'Union européenne en la matière, voy. A. Cartier-Bresson, « Chapitre 9 – La notion d'aide d'État », in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 245–258, l'auteur concluant sa contribution par ces quelques mots : « Des ajustements ponctuels des critères de l'aide permettent à la Cour d'atteindre certains angles morts du droit de la concurrence et du droit du marché intérieur, dans des domaines où les États ne sont pas encore entendus pour harmoniser. Outre qu'elle aboutit à une insécurité juridique, cette propension à jouer des ambiguïtés de la notion d'aide peut affaiblir la légitimité du droit des aides d'État » (*ibid.*, p. 258). Voy. encore A. Maitrot de la Motte, *Souveraineté et construction communautaire — Recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., 2005, n° 846, p. 464–465 : « Si la solution la plus plausible dans un avenir proche demeure le *statu quo*, elle est sans aucun doute la moins satisfaisante. Elle suppose en effet que ce soit davantage l'action du juge que celle du législateur qui permette la construction d'une Europe fiscale. Mais cette intervention du juge [...] pourrait s'avérer à terme contre-productive. Elle risque d'inciter les États-membres à refuser l'adoption de toute nouvelle directive relative aux impôts directs, afin de compenser les atteintes portées à leur souveraineté fiscale lors de l'« harmonisation » de la fiscalité directe par les juridictions communautaires. Et les États membres pourraient considérer que l'intégration négative est tellement avancée qu'elle n'a guère besoin d'être prolongée par une intégration positive. »

2299. Mme Micheau a souligné que les deux types de réglementations ne devaient pas être confondues et qu'elles différaient sur trois aspects, à savoir les *remèdes* (remboursement par les entreprises des aides d'État illégales et incompatibles *versus* remboursement aux entreprises des taxes payées en cas de violation d'une liberté fondamentale), les *aspects procéduraux* (la procédure focalisée initialement sur un dialogue bipartite entre la Commission européenne et l'État membre en matière d'aides d'État *versus* la possibilité pour les individus de se prévaloir des libertés européennes de circulation devant une juridiction nationale) et le *raisonnement légal* (C. Micheau, « Fundamental Freedoms and State Aid Rules under EU Law: The example of Taxation », *European Taxation*, mai 2012, p. 210–214, spéc. p. 210–211). Sur ce dernier point, notons que pour Mme Szudoczky, il existe au contraire une grande convergence de l'analyse des mesures fiscales nationales par le biais des règles relatives aux aides d'État et *via* les libertés fondamentales

Premièrement, les libertés fondamentales doivent garantir un traitement national, interdisant les discriminations selon la nationalité des ressortissants de l'Union ou en raison de l'origine des marchandises, ce qui implique un *élément d'extranéité*. Toutefois, le principe d'égalité en matière fiscale implique également le respect du principe d'égalité dans des *situations purement internes* et, dans ce cas, il revient au droit des aides d'État de faire respecter le principe d'égalité devant l'impôt<sup>2300</sup>. Ainsi, tant les libertés fondamentales que les règles relatives aux aides d'État portent sur des mesures qui traitent différemment des situations objectivement comparables. Si cette différenciation implique un élément d'extranéité, la mesure tombera sûrement dans le champ des libertés fondamentales, sans qu'il soit exclu qu'elle puisse également être qualifiée d'aide d'État<sup>2301</sup>. Par contre, s'il s'agit de situations comparables d'un autre ordre, la mesure pourrait être, le cas échéant, qualifiée d'aide d'État dans l'hypothèse où elle affecte les échanges entre États membres et fausse la concurrence<sup>2302</sup>.

Deuxièmement, dans le cadre des libertés fondamentales, un traitement différencié est interdit s'il se fonde sur un *critère spécifique*, la nationalité ou un facteur similaire, là où le droit des aides d'État proscrie toute discrimination qui fausse la concurrence et qui affecte les échanges entre les États membres<sup>2303</sup>, l'impact sur la concurrence et les échanges étant présumé en matière fiscale. Le concept de discrimination apparaît donc plus large en matière d'aides d'État<sup>2304</sup>.

Troisièmement, comme le souligne M. Schön, là où les règles relatives aux libertés fondamentales visent tant les règles *générales* que les règles *spécifiques*, il convient, pour les *seules* mesures *spécifiques*<sup>2305</sup> cette fois, de tenir compte du droit des aides d'État<sup>2306</sup>. Toutefois, nous verrons qu'il est parfois

---

(R. Szudoczky, « Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms, *op. cit.*).

2300. Synthèse des n° 191, 194, 199 et 224 de l'ouvrage d'Ioanna Papadamaki.

2301. Ce serait le cas si les avantages en cause étaient « accordés sélectivement à certaines entreprises clairement désignées comme étant nationales » (I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 224, p. 135). Voy. à ce sujet : M. O'Brien, « Company Taxation, State Aid and Fundamental Freedoms: Is the Next Step Enhanced Co-operation ? », *EL Rev.*, 2005, vol. 30, p. 209–233 ; C. Micheau, « Fundamental Freedoms and State Aid Rules under EU Law: The example of Taxation », *op. cit.*

2302. R. Szudoczky, « Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms, *op. cit.*, p. 364.

2303. *Ibid.*, p. 363–364

2304. Voy. *ibid.*, p. 380. Dans le même sens, voy. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 224, p. 135.

2305. En effet, l'article 107 du T.F.U.E. vise les aides qui favorisent *certaines* entreprises ou *certaines* productions. Voy. aussi *infra*, note subpaginale (2360).

2306. Voy. W. Schön, « Taxation and State Aid Law in the European Union », *Common Market Law Review*, vol. 36, n° 4, 1999, p. 911–936, spéc. p. 916.

difficile de saisir la nuance qui doit exister entre les deux types de mesures. La définition conférée en pratique à la notion de sélectivité tend presque à faire oublier que seules des mesures favorisant « certaines entreprises ou certaines productions » devraient pouvoir être qualifiées de sélectives et potentiellement incompatibles avec le marché commun<sup>2307</sup>.

**Sous-section 2. *Un cadre fiscal approprié et cohérent pourrait-il être jugé compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale ?***

**682. Présentation. L'évaluation du caractère discriminatoire du cadre fiscal approprié et cohérent via l'évocation du droit des aides d'État.** 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? Nous l'avons vu, le droit belge et le droit de l'Union européenne partagent formellement une même conception du principe d'égalité devant l'impôt<sup>2308</sup>. Nous proposons d'évaluer si la mise en place d'un cadre fiscal approprié et cohérent est concevable par le biais du droit des aides d'État, compte tenu du fait que l'appréciation du caractère discriminatoire ou non dudit cadre serait opérée en premier lieu à l'échelon européen. En effet, tout projet d'aide doit en principe être notifié par l'État membre avant même que ce projet soit approuvé par le Parlement. À l'instar de l'appréciation de la sélectivité selon le critère de discrimination<sup>2309</sup>, la procédure de notification préalable peut être perçue comme une illustration de l'immixtion des instances européennes dans la détermination de la politique fiscale des États membres<sup>2310</sup>. Comme le note Mme Papadamaki, « en matière d'aides fiscales, le législateur n'est plus autonome. La loi est adoptée, mais en collaboration avec la Commission. Cette dernière participe à la procédure législative; elle donne son approbation à un projet ou une proposition de loi. [...] La Commission doit intervenir au

2307. Voy. à ce sujet W. Schön, « Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid — A Review of Five Years of European Jurisprudence », Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance n° 2015–14 (<https://ssrn.com/abstract=2707049> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2707049>), p. 17 : « *In order to maintain national sovereignty in fiscal matters, it is therefore important not to expand Art. 107 par.1 TFEU into a wide-reaching anti-discrimination device which allows the CJEU to constrain domestic tax legislation to a large extent. This restrictive approach requires two steps: the concept of 'favor' or 'benefit' should not be replaced by a general discrimination test and the concept of 'selectivity' should be limited to situations where specific firms or sectors of the industry are affected.* »

2308. Voy. *supra*, n° 675 et s.

2309. Voy. *supra*, n° 679 et voy. *infra*, n° 693 et s.

2310. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 867, p. 456.



stade de l'adoption d'une loi afin de concrétiser le principe d'égalité et examiner les objectifs d'une mesure fiscale en cause afin de déterminer l'existence d'une rupture du principe d'égalité<sup>2311</sup>. »

Tout projet d'aide doit en principe<sup>2312</sup> être notifié à la Commission européenne<sup>2313</sup>. Quand bien même la mesure nationale devrait être notifiée, cela ne signifie pas forcément que ladite mesure d'aide ne pourrait pas être mise en œuvre ; celle-ci pourrait être jugée compatible<sup>2314</sup>.

Parmi les exceptions à l'obligation de notification préalable, nous analyserons le seul cas pertinent *in casu*<sup>2315</sup>, le plus évident mais aussi le plus délicat : l'absence d'aide d'État. Si l'une des quatre conditions constitutives d'une aide d'État fait défaut, l'article 107, § 1<sup>er</sup>, du T.F.U.E. ne trouve pas à s'appliquer. Il ne faut dès lors pas procéder à la notification de la mesure envisagée et le législateur est libre de poursuivre le processus législatif. Si, toutefois, l'État membre se dispense fautivement de l'obligation de notifier, cela revient pour lui à accorder une aide illégale<sup>2316</sup>. La question se pose : un cadre fiscal approprié et cohérent serait-il qualifié d'aide d'État ?

2311. I. Papadamaki, *op. cit.*, n<sup>os</sup> 717 et 718, p. 389. Voy. aussi A. Maitrot de la Motte, « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII*, vol. 2, n<sup>o</sup> 1, 2019, p. 60–68, spéc. p. 65.

2312. Il existe des exceptions à cette obligation de notification (notamment les aides *de minimis* spécifiques aux services économiques d'intérêt général, les autres aides *de minimis*, les aides figurant dans le *règlement général d'exemption par catégorie*). En tant qu'exception générale à l'obligation de notification préalable, il reste le cas le plus évident (mais non le plus simple) : l'absence d'aide d'État.

2313. Art. 108, § 3, du T.F.U.E.

2314. L'article 107 du T.F.U.E. fait mention des aides compatibles *de droit* avec le marché intérieur (§ 2) et des aides qui *peuvent être considérées* comme compatibles avec le marché intérieur (§ 3), parmi lesquelles les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun. Concernant l'appréciation des compensations de service public constitutives d'une aide d'État qui ne peuvent pas bénéficier d'une exemption de notification préalable, il faut tenir compte d'une communication « Encadrement » afin d'apprécier la compatibilité de la mesure en cause (Communication de la Commission relative à l'encadrement de l'Union européenne applicable aux aides d'État sous forme de compensations de service public, 2012/C 8/03, 20 décembre 2011).

2315. Compte tenu des conditions strictes qu'il convient de rencontrer en la matière, des mesures fiscales générales d'exemption fiscale en matière de fiscalité directe — telles qu'elles seraient mises en œuvre à travers un cadre fiscal approprié et cohérent pour les entreprises sociales — ne pourraient pas satisfaire aux conditions sous-tendant l'applicabilité du *règlement général d'exemption par catégorie* (voy. R. Lujá, « Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States To Claim Fiscal Sovereignty », *op. cit.*, p. 320) ou des réglementations *de minimis* (voy. R. Lujá, « De Mededeling staatssteun 2016: een momentopname door de Europese Commissie », *A.F.T.*, n<sup>o</sup> 2017/4–5, p. 6–13, spéc. p. 8 ; S. Stevens, *op. cit.*, p. 170).

2316. Une « aide illégale » désigne tant l'aide nouvelle versée sans notification que l'aide mise à exécution sans attendre la décision de la Commission concernant sa compatibilité (art. 1<sup>er</sup>, f, du *règlement [UE] 2015/1589* du Conseil du 13 juillet 2015 portant

**683. Plan.** Pour être qualifiée d'aide d'État, une mesure fiscale doit rencontrer les mêmes critères cumulatifs que n'importe quelle autre mesure étatique<sup>2317</sup>. Nous rappellerons les conditions d'application du droit des aides d'État (I) avant d'examiner si celles-ci pourraient être rencontrées dans le cas d'espèce. Compte tenu du fait qu'elles seraient aisément considérées comme rencontrées *in casu*, nous survolerons les conditions relatives à l'aide, à l'impact sur la concurrence et à l'origine étatique (II) avant d'analyser la condition de sélectivité (III), l'une des questions les plus controversées en matière d'aides d'État<sup>2318</sup>.

### I. Les conditions d'application du droit des aides d'État

**684. D'un faisceau d'indices à l'énoncé de quatre conditions.** En vertu de l'article 107, § 1<sup>er</sup>, du T.F.U.E., « sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou

---

modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne). Dans ce cas, la Commission peut, après avoir donné à l'État membre concerné la possibilité de présenter ses observations, arrêter une injonction de suspension, une décision enjoignant à l'État membre de suspendre le versement cette aide, jusqu'à ce qu'elle statue sur sa compatibilité avec le marché intérieur. Si certaines conditions sont rencontrées (À savoir : *i*) selon une pratique établie, le caractère d'aide de la mesure concernée ne fait pas de doute; *ii*) il y a urgence à agir; *iii*) il existe un risque sérieux de préjudice substantiel et irréparable pour un concurrent; cf. art. 13, § 2, al. 1<sup>er</sup>, du règlement de procédure n° 2015/1589), l'État membre est appelé à récupérer provisoirement l'aide versée illégalement, par le biais d'une injonction de récupération. En cas de décision négative (l'aide est déclarée incompatible avec le marché intérieur), la Commission prend une décision de récupération qui impose à l'État membre concerné de prendre toutes les mesures nécessaires pour récupérer l'aide auprès de son bénéficiaire (art. 16 du règlement de procédure n° 2015/1589). Attention, ce sont donc les bénéficiaires de l'aide — les contribuables d'une aide fiscale — qui devront restituer l'aide versée par l'État à l'État, en s'acquittant le cas échéant des intérêts, avec un délai de prescription de dix ans (art. 16 et 17 du règlement de procédure n° 2015/1589). À ce sujet, voy. R. Luja, « Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States To Claim Fiscal Sovereignty », *EC-Tax Review*, n° 2016/5–6, p. 312–324, spéc. p. 321.

2317. Voy. R. Szudoczky, « Selectivity, Derogations, Comparison: How To Put Together the Pieces of the Puzzle in the State Aid Review of National Tax Measures », *op. cit.*, p. 163. Voy. aussi R. Luja, « Material selectivity after Gibraltar », in D. Weber et G. Maisto (éd.), *op. cit.*, p. 115–121, spéc. p. 116 : « *There is no special definition of State aid to be applied to tax cases.* »
2318. 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 contre World Duty Free Group SA, anciennement Autogrill España SA (C-20/15 P), Banco Santander SA, Santusa Holding SL (C-21/15 P), point 5.



qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ».

L'article 107, § 1<sup>er</sup>, du T.F.U.E. livre un faisceau d'indices permettant de caractériser une aide publique comme aide d'État, mais n'en donne pas une définition précise<sup>2319</sup>. Pour essayer de cerner la notion d'aide d'État, il est souvent fait référence aux critères retenus par la C.J.U.E. dans sa jurisprudence<sup>2320</sup> ainsi que par la Commission dans ses communications<sup>2321</sup>. *In fine*, quatre conditions doivent être cumulativement rencontrées pour qu'une mesure entre dans le champ du droit des aides d'État. Elle doit, premièrement, consister en une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État, deuxièmement, être susceptible d'affecter les échanges entre les États membres, de fausser ou de menacer la concurrence, troisièmement, accorder une aide et, quatrièmement, être dotée d'un caractère sélectif<sup>2322</sup>.

### **685. Un préalable : le bénéficiaire de la mesure doit être une entreprise.**

Avant d'examiner successivement ces quatre conditions, il convient de préciser que les règles en matière d'aides d'État ne s'appliquent que lorsque le bénéficiaire d'une mesure est une « entreprise ». Nous l'avons vu, la Cour de justice retient qu'une *entreprise* est une entité exerçant une *activité économique* — laquelle s'apparente à toute activité consistant à offrir des biens ou des services sur un marché donné. À cet égard, peu importe le statut juridique de l'entité ou son mode de financement ou encore sa finalité lucrative

2319. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 15, p. 28. Voy. aussi notamment P. Rossi, *op. cit.*, p. 124.

2320. Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence. Voy. notamment : C.J.C.E., 24 juillet 2003, aff. C-280/00, *Altmark Trans GmbH, rec.*, p. I-7747, points 74 et 75.

2321. Voy. communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, 98/C 384/03, 10 décembre 1998 (ci-après : communication de 1998), points 8 à 12 : *i*) un avantage qui allège les charges qui grèvent normalement leur budget; *ii*) l'avantage est octroyé par l'État ou au moyen de ressources d'État; *iii*) la mesure en cause doit affecter la concurrence et les échanges entre États membres; *iv*) la mesure doit être sélective au sens qu'elle favorise certaines entreprises ou certaines productions (et voy. aussi le rapport sur la mise en œuvre de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, C [2004] 434, 9 février 2004); communication de 2016, point 229. Notons que la communication de 1998 a été remplacée par celle de 2016. Il est prévu que la communication de 2016 remplace tout énoncé contraire éventuel concernant la notion d'aide d'État figurant dans l'une ou l'un quelconque des communications et encadrements existants de la Commission, sauf dans les cas où il concerne des secteurs spécifiques et se justifie au regard des caractéristiques particulières de ces derniers (communication de 2016, point 230).

2322. Voy. notamment : A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, nos 197–198, p. 290–293; I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 15, p. 28.

ou non ; c'est la nature des activités qui doit prévaloir<sup>2323</sup>. Si c'est la nature des activités qui prévaut, il convient d'observer avec M. Thirion *et alii*, qu'il n'existe pas de « limites naturelles » — c'est-à-dire qui s'imposeraient comme telles à la volonté du juge — à la notion d'entreprise. L'auteur qualifie la démarche adoptée par les instances européennes de « nominaliste » de telle manière qu'est une entreprise « toute entité que le juge européen décide de qualifier comme telle<sup>2324</sup> ».

## II. *Les trois premières conditions (l'origine étatique, l'impact sur les échanges entre États membres et sur la concurrence et l'aide procurée)*

### A. *Une mesure de l'État ou au moyen de ressources d'État*

**686.** Le caractère fiscal de la mesure implique en principe — compte tenu du principe de légalité en matière fiscale — l'origine étatique de l'avantage ainsi que l'implication de ressources d'État<sup>2325</sup>. Ainsi, « la renonciation à des recettes qui auraient normalement été versées à l'État constitue un transfert de ressources d'État<sup>2326</sup> » (par exemple, un « manque à gagner » en matière de recettes fiscales qui résulterait d'exonérations ou de réductions d'impôts<sup>2327</sup>).

2323. Communication de 2016, point 9 évoquant C.J.U.E., 16 décembre 2010, aff. C-480/09 P, *AceaElectrabel Produzione c. Commission, rec.*, p. I-13355, points 47 à 55 ; C.J.U.E., 10 janvier 2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze e.a., rec.*, p. I-289, point 112.

2324. N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise, op. cit.*, n° 373, p. 248.

2325. Voy. A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, n° 198 p. 290–293 ; I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 22, p. 32–33 et n° 90, p. 65–66.

2326. Voy. C.J.C.E., 16 mai 2000, C-83/98, *France/Ladbroke Racing, rec.*, p. I-3271, points 48 à 51 et la Communication de 2016, point 51 : « Le fait de renoncer à des recettes d'État suffit. »

2327. Communication de 2016, point 51 renvoyant à C.J.C.E., 15 mars 1994, C-387/92, *Banco Exterior de España, rec.*, p. I-877, point 14, relatif aux exonérations fiscales. En outre, les dérogations aux règles de droit commun en matière de faillite, qui autorisent des entreprises à poursuivre leur activité économique dans des circonstances où une telle éventualité aurait été exclue dans le cadre de l'application de ces règles, peuvent impliquer une charge supplémentaire pour l'État si des organismes publics figurent parmi les principaux créanciers de ces entreprises ou lorsque qu'une telle action équivaut à un renoncement effectif aux créances publiques. Voy. C.J.C.E., 17 juin 1999, aff. C-295/97, *Piaggio, rec.*, p. I-3735, points 40 à 43, et C.J.C.E., 1<sup>er</sup> décembre 1998, aff. C-200/97, *Ecotrade, rec.*, p. I-7907, point 45.

B. *Une mesure qui affecte les échanges entre États membres et qui fausse la concurrence*

687. À la lecture de l'article 107, § 1<sup>er</sup>, du T.F.U.E., le fait que l'aide fausse ou menace de fausser la concurrence et l'affectation des échanges entre États membres constituent deux éléments distincts et nécessaires. En pratique, il apparaît que ces conditions sont généralement considérées comme « indissociablement liées<sup>2328</sup> ».

Selon la jurisprudence de la Cour de justice, il y a lieu non pas d'établir une *incidence réelle* de l'aide sur les échanges entre États membres et une distorsion effective de la concurrence, mais seulement d'examiner *si l'aide est susceptible d'affecter ces échanges et de fausser la concurrence*<sup>2329</sup>. Du reste, toujours selon de la jurisprudence de la Cour, la condition de l'affectation des échanges est remplie dès lors que l'entreprise bénéficiaire exerce une activité économique qui fait l'objet d'échanges entre les États membres<sup>2330</sup>; cela reviendrait à affirmer qu'il existe une présomption d'affectation des échanges<sup>2331</sup>.

Parce qu'elles sont présumées remplies par toutes les mesures fiscales, les conditions relatives à l'origine étatique des avantages et à l'affectation de la concurrence et des échanges sont parfois qualifiées d'inopérantes pour identifier les aides d'État sous forme fiscale en manière telle que l'existence d'une aide et son caractère sélectif sont les critères jugés déterminants<sup>2332</sup>.

Dans sa thèse, Mme Papadamaki rappelle toutefois qu'« une mesure fiscale sélective censée constituer une aide doit nécessairement répondre également à la condition de la distorsion de concurrence et de l'affectation des échanges<sup>2333</sup> ». Si celle-ci est très souvent présumée, c'est pour de multiples raisons, dont « la volonté des institutions de l'Union de porter sous le contrôle des aides d'État un nombre important de mesures fiscales de nature

2328. Communication de 2016, point 186 renvoyant à l'arrêt du Tribunal du 15 juin 2000 (affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., *Alzetta, rec.*, p. II-2319, point 81). Voy. aussi A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, n° 199, p. 293–294. Voy. notamment : C. Micheau, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 81–90.

2329. Voy. C.J.C.E., 29 avril 2004, aff. C-372/97, *Italie/Commission, rec.*, p. I-3679, point 44; C.J.C.E., 15 décembre 2005, aff. C-66/02, *Italie/Commission, rec.*, p. I-10901, point 111, et C.J.C.E., 15 décembre 2005, aff. C-148/04, *Unicredito Italiano, rec.*, p. I-11137, point 54; C.J.C.E., arrêt du 10 janvier 2006, aff. C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, point 140.

2330. Communication de 1998, point 11.

2331. A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, n° 199, p. 293.

2332. Voy. A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, n° 200, p. 295; P.-E. Partsch, *op. cit.*, n° 2, p. 598.

2333. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 321, p. 189. L'auteure consacre le Titre II de la première partie de sa thèse à cette question (*ibidem, op. cit.*, p. 189–272).

*a priori* interne. En effet, le critère de sélectivité ne concerne dans un premier temps que le droit interne ; la rupture d'égalité constatée devant l'impôt ne repose sur aucun critère prohibé par le droit de l'Union, de surcroît elle peut même déboucher sur une discrimination positive. La présomption de l'affectation de la concurrence et des échanges permet de contrôler plus facilement les mesures fiscales sélectives, au nom du bon fonctionnement du marché intérieur et d'une protection plus efficace de la libre concurrence<sup>2334</sup>. » L'auteure relève ensuite que cette présomption d'affectation est simple. Ainsi, elle peut notamment être renversée au stade de la *qualification en tant qu'aide* pour diverses raisons, par exemple pour les aides dites *de minimis* — lesquelles sont, vu leur montant, réputées dépourvues d'effet substantiel sur la concurrence et les échanges entre les États membres<sup>2335</sup>.

### C. Une mesure qui procure une aide

**688. Deux éléments constitutifs.** Pour entrer dans le champ d'application — et donc dans la sphère de contrôle — du droit des aides d'État, il convient de constater la présence d'une aide et, à cet égard, de distinguer deux éléments constitutifs, un avantage, d'une part, et l'absence de contrepartie à cet avantage, d'autre part<sup>2336</sup>. À ce stade, notons que seul l'*effet* de la mesure est pertinent au contraire de la raison ou de l'objectif sous-tendant l'intervention de l'État<sup>2337</sup>.

**689. Premier élément constitutif : un avantage.** La forme précise de la mesure n'entre pas en ligne de compte<sup>2338</sup>. La notion d'aide est plus générale que celle de subvention<sup>2339</sup> : en effet, d'après la Cour de justice, constitue un

2334. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 407, p. 228.

2335. Voy. I. Papadamaki, *op. cit.*, p. 232–235. Voy. aussi C. Micheau, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 85.

2336. A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, n° 200, p. 295–298.

2337. C.J.C.E., 2 juillet 1974, aff. C-173/73, *Italie/Commission*, *rec.*, p. 709, point 13. Voy. notamment, C.J.C.E., 22 décembre 2008, C-487/06 P, *British Aggregates/Commission*, *rec.*, p. I10505, point 85 et la jurisprudence citée. Voy. *infra*, n° 700.

2338. Voy. notamment C. Quigley, *op. cit.*, p. 99–100.

2339. Voy. notamment : C.J.C.E., 23 février 1961, aff. C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contre Haute Autorité de la Communauté européenne du charbon et de l'acier*, *rec.*, p. 3 ; C.J.C.E., 8 novembre 2001, aff. C143/99, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, *rec.*, p. I-8365, point 38 ; C.J.C.E., 15 juillet 2004, aff. C-501/00, *Espagne/Commission*, *rec.*, p. I-6717, point 90 et la jurisprudence citée ; C.J.C.E., 10 janvier 2006, aff. C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze e.a.*, *rec.*, p. I-289, point 131 ; C.J.U.E., 8 septembre 2011, aff. jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a.*, *rec.*, p. I-7611, point 45 : « La notion d'aide est plus générale que celle de subvention, parce qu'elle comprend non seulement des prestations positives, telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui,

avantage non seulement une prestation positive, mais également l'exonération de charges économiques<sup>2340</sup> (comme l'octroi d'avantages fiscaux<sup>2341</sup>) et, plus largement, toutes les interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise<sup>2342</sup>.

**690. Nécessaire comparaison pour détecter la présence d'un avantage fiscal.** Il apparaît qu'« un avantage existe dès lors que la situation financière d'une entreprise est améliorée du fait d'une intervention de l'État réalisée à des conditions autres que les conditions normales du marché<sup>2343</sup> ». Toutefois, en matière fiscale, on ne peut pas s'appuyer sur un prix de marché pour établir s'il y a ou non avantage<sup>2344</sup>. Dès lors, constater la présence d'un avantage induit qu'une distinction soit opérée entre la charge associée à la mesure en cause et une charge fiscale « normale » ; un examen comparatif est nécessaire<sup>2345</sup>.

---

par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques. » Voy. à ce sujet, notamment : A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, n° 201, p. 296.

2340. Communication de 2016, point 68.

2341. « Un 'manque à gagner' en matière de recettes fiscales et de sécurité sociale qui résulterait d'exonérations ou de réductions d'impôts ou de charges sociales accordées par l'État membre, ou de l'exonération de l'obligation de paiement d'amendes ou d'autres sanctions pécuniaires, satisfait à l'exigence relative aux ressources d'État » (communication de 2016, point 51 invoquant C.J.C.E., 15 mars 1994, aff. C-387/92, *Banco Exterior de España*, *rec.*, p. I-877, point 14). L'exonération de charges économiques peut également constituer un avantage (*ibid.*, n° 68). Le texte de cette communication est disponible *via* le lien suivant : [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719\(05\)&from=FR](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719(05)&from=FR)

2342. C.J.C.E., 8 novembre 2001, aff. C143/99, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, *rec.*, p. I-8365, point 38 ; C.J.C.E., 15 mars 1994, aff. C-387/92, *Banco Exterior de España*, *rec.*, p. I-877, point 13 ; C.J.C.E. 19 septembre 2000, aff. C-156/98, *Allemagne c. Commission*, *rec.*, p. I-6857, point 25 ; C.J.C.E., 19 mai 1999, aff. C-6/97, *Italie c. Commission*, *rec.*, p. I-2981, point 15 ; C.J.C.E., 3 mars 2005, aff. C-172/03, *Heiser*, *rec.*, p. I-1627, point 36. Voy. notamment, C. Micheau, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 75-81.

2343. Communication de 2016, point 67.

2344. Voy. S. Stevens, *op. cit.*, p. 154.

2345. C. Micheau, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 76. L'auteure évoque à cet égard la jurisprudence *Salzgitter AG* (Trib., 22 janvier 2013, T-308/00, *rec.*, p. II-1933, point 81). Dans cette affaire, le tribunal a précisé que « pour identifier ce que constitue un avantage, au sens de la jurisprudence relative à la notion d'aide d'État, il est impératif de déterminer le point de référence, dans le cadre d'un régime juridique donné, à l'aune duquel cet avantage sera comparé ». Voy. aussi R. Luja, « Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States To Claim Fiscal Sovereignty », *op. cit.*, p. 313.

**691. Nécessaire comparaison pour détecter la présence d'un avantage fiscal. Illustration : I.P.M. v. I.Soc. et appréciation critique.** Dans la décision de la Commission concernant le régime d'aides mis à exécution par la Belgique relatif à la fiscalité des ports en Belgique — lesquels étaient *per se* soumis à l'I.P.M. —, la Commission a considéré que les ports en cause, en étant soumis à l'I.P.M. et non à l'I.Soc., bénéficiaient d'un avantage correspondant à la différence entre l'impôt des sociétés que les ports auraient dû payer pour leurs activités économiques (charge fiscale « normale ») et la part de l'impôt des personnes morales qui peut être attribuée à ces activités économiques (charge associée à la mesure en cause)<sup>2346</sup>.

La Commission européenne a départagé l'impôt des personnes morales de l'impôt des sociétés en considérant le premier comme le vecteur d'une situation plus avantageuse que le second, en épinglant, d'une part, que ces entreprises étaient imposables uniquement sur une partie des revenus générés par les activités d'un port, à savoir le revenu cadastral de leurs biens immobiliers sis en Belgique et les revenus et produits de capitaux et biens mobiliers et, d'autre part, que les taux d'imposition sont en général inférieurs aux taux applicables en matière d'impôt des sociétés. Or, la comparaison ainsi établie a fait l'impasse sur quelques subtilités — et non des moindres — du système I.P.M./ISoc. En premier lieu, l'on peut évoquer le *mode de*

---

2346. Décision (UE) 2017/2115 de la Commission du 27 juillet 2017 concernant le régime d'aides SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) mis à exécution par la Belgique — Fiscalité des ports en Belgique, point 73. À la fin du mois de juillet 2017, la Commission européenne a décidé que l'assujettissement inconditionnel des entreprises portuaires à l'impôt des personnes morales prévu à l'article 180, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 était constitutif d'une aide d'État. Dans sa décision, la gardienne des traités a demandé aux autorités belges de mettre un terme au régime existant. Une loi du 29 mai 2018 a supprimé, l'article 180, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 (à partir de l'exercice d'imposition se rattachant à une période imposable qui se clôture au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2018) et a fixé les conditions de la transition de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés. Toutefois, comme la Belgique a introduit différents recours contre la décision de la Commission (voy. les affaires T-696/17, *Havenbedrijf Antwerpen and Maatschappij van de Brugse Zeehaven*; T-674/17, *Port de Bruxelles et la Région de Bruxelles-Capitale*, et T-673/17, *Port autonome du Centre et de l'Ouest et autres*), le législateur a anticipé la possible annulation de ladite décision par la Cour de justice de l'Union européenne en précisant que les mesures prises seraient, le cas échéant, retirées. Les ports belges auraient pu être de nouveau inconditionnellement soumis à l'impôt des personnes morales (à ce sujet, voy. « Passage (temporaire?) de l'IPM à l'ISoc pour les entreprises portuaires », *Actualités fiscales*, n° 2018/25; J. Vanhecke, « Vennootschapsbelasting voor Belgische havens vanaf 2018 », *Fisc. Act.*, n° 2018/31, p. 11–14). Toutefois, le Tribunal de l'Union européenne a rejeté les différents recours en annulation de la décision de la Commission européenne du 27 juillet 2017 et, par ailleurs, aucun pourvoi devant la Cour de justice n'a été introduit dans le délai requis; ces arrêts sont devenus définitifs. Alors que la société anonyme de droit public Le Port de Bruxelles avait demandé à la Cour constitutionnelle d'annuler les articles 2 et 3 de la loi du 29 mai 2018, la Cour constitutionnelle a conclu qu'il y avait lieu de rejeter le recours (C. const., 20 février 2020, n° 29/2020).

*perception* de l'impôt des personnes morales et l'absence d'imputabilité des précomptes mobiliers<sup>2347</sup>. En second lieu, l'impôt des personnes morales concerne différentes catégories d'assujettis auxquelles correspondent différentes bases taxables de sorte que les ports belges — contribuables de la deuxième catégorie — ne sont pas uniquement taxables sur les revenus visés à l'article 221 du C.I.R. 1992,<sup>2348</sup> *mais également* sur les revenus énumérés à l'article 223 du même Code<sup>2349</sup>.

**692. Second élément constitutif : l'absence de contrepartie à cet avantage.** Pour conclure à l'existence d'une aide, il convient qu'il n'y ait pas de contrepartie à l'avantage concédé. Par exemple, l'on peut évoquer les « dépenses fiscales ». La notion de dépense fiscale englobe « toutes les dispositions fiscales à caractère dérogatoire à une norme fiscale, qui ont pour effet de diminuer le montant des impôts dus par certains contribuables<sup>2350</sup> ». Autrement dit, la dépense fiscale fait référence à « un allègement de la charge fiscale qui peut emprunter une pluralité de techniques<sup>2351</sup> », notamment les réductions de l'assiette imposable (par le biais d'une déduction dérogatoire), les réductions du montant de l'impôt (par l'effet d'un crédit d'impôt, d'un taux inférieur ou d'une exonération<sup>2352</sup>), ou encore les ajournements, rééchelonnements, voire les annulations de la dette fiscale<sup>2353</sup>.

*A contrario*, dans l'hypothèse d'une compensation par l'État des coûts supportés par les entreprises bénéficiaires pour fournir un service économique d'intérêt général, l'octroi d'une aide — vu la contrepartie — peut être exclu<sup>2354</sup>.

---

2347. Voy. *supra*, n° 163.

2348. Comme semble l'indiquer la Commission. Voy. Décision (UE) 2017/2115 de la Commission du 27 juillet 2017 concernant le régime d'aides SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) mis à exécution par la Belgique — Fiscalité des ports en Belgique, point 69.

2349. Voy. *supra*, n° 143.

2350. L. Agron, *Histoire du vocabulaire fiscal*, Paris, L.G.D.J., 2000, p. 79.

2351. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 5, p. 23.

2352. A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, nos 211–213, p. 303–310.

2353. Communication de 1998, point 9. Voy. aussi ces quelques décisions de jurisprudence : C.J.C.E., 15 mars 1994, aff. C-387/92, *Banco Exterior de España, rec.*, p. I-877, point 14 ; C.J.C.E., 8 novembre 2001, aff. C143/99, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, rec.*, p. I8365, point 38 ; C.J.C.E., 15 juillet 2004, aff. C-501/00, *Royaume d'Espagne contre Commission des Communautés européennes, rec.*, p. I-6717, point 90 ; C.J.C.E., 15 décembre 2005, aff. C-66/02, *Italie/Commission, rec.*, p. I-10901, point 78 ; C.J.C.E., 10 janvier 2006, aff. C222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze e.a., rec.*, p. I289, point 131 ; C.J.U.E., 8 septembre 2011, aff. jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a., rec.*, p. I-7611, point 45.

2354. Les services d'intérêt général sont des services considérés par les autorités publiques des États membres au niveau national, régional ou local comme étant d'intérêt général et comme faisant par conséquent l'objet d'obligations de service public spécifiques. Parmi



### III. Une mesure qui a un caractère sélectif

**693. Principe.** La mesure doit avoir un caractère sélectif, l'aide étant réservée à « certaines entreprises ou productions ».

**694. Sélectivité régionale v. sélectivité matérielle.** Il convient d'établir une distinction entre la *sélectivité régionale* (la mesure d'aide ne s'applique pas à l'ensemble du territoire de l'État membre; il existe des nuances pour tenir compte d'une décentralisation de la compétence fiscale<sup>2355</sup>) et la *sélectivité matérielle* (à cet égard, la mesure peut être sélective *de iure* — « la sélectivité découle des termes mêmes de la disposition<sup>2356</sup> » ou *de facto* — « la mise en œuvre concrète de la mesure<sup>2357</sup> », bien que celle-ci soit formulée en des termes généraux, vise uniquement certaines entreprises ou certaines productions, par exemple, en raison de conditions d'application qui ont pour effet d'empêcher certaines entreprises de bénéficier de la mesure<sup>2358</sup>).

**695. Sélectivité matérielle et mesures fiscales.** Concernant la *sélectivité matérielle* toujours, la communication de la Commission relative à la notion d'aide d'État du 19 juillet 2016 (ci-après, communication de 2016) évoque

---

les services d'intérêt général, l'on distingue les services économiques d'intérêt général (par exemple, l'énergie et les communications) des services non économiques d'intérêt général (par exemple, la sécurité, la justice ou encore le système de scolarité obligatoire). Seuls les SIEG sont par contre soumis aux règles du marché intérieur et de la concurrence. Une compensation de service public à une entreprise chargée de la gestion d'un service économique d'intérêt général peut en effet échapper à la qualification d'aide d'État : si certaines conditions sont rencontrées, l'on pourra considérer que l'octroi de fonds publics ne procure pas une aide (un avantage sans contrepartie) mais qu'elle « 'compense' simplement les coûts des obligations d'intérêt général qui lui sont imposées par la puissance publique ». Voy. Communication de 2016, point 70.

2355. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 256, p. 154 : « Dans le cas où la mesure en question est adoptée par le gouvernement central, il existe une présomption de sélectivité; dans le cas d'une décentralisation et lorsque l'entité régionale bénéficie d'une véritable autonomie il existe une présomption inverse de non-sélectivité mais qui peut céder facilement suite au contrôle de l'autonomie de la part de la Commission ou de la Cour de justice. » Comme le rappelle Mme Micheau, « le contrôle d'autonomie dégagé par les juges se décline en trois éléments : *i*) sur le plan constitutionnel, l'entité doit disposer d'un statut politique et administratif distinct de celui du gouvernement central; *ii*) sur un plan procédural, la mesure litigieuse doit avoir été adoptée sans que le gouvernement central puisse intervenir directement sur son contenu; *iii*) sur un plan économique et financier, l'impact financier de la mesure sur ses bénéficiaires ne doit pas être compensé par des subventions ou le concours d'autres régions ou du gouvernement central » (C. Micheau, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 125).

2356. C. Micheau, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 93.

2357. *Ibid.*

2358. Communication de 2016, point 122.



que, là où il est aisé de déduire que des fonds ou des actifs octroyés à certaines entreprises spécifiquement définies présentent un caractère sélectif, la situation s'annonce plus délicate lorsqu'il s'agit d'apprécier le cas « de mesures plus générales, applicables à toutes les entreprises remplissant certains critères, qui allègent les charges que ces dernières devraient normalement supporter<sup>2359</sup> ». La Commission épingle spécifiquement le cas des exonérations d'impôts. C'est dans ce cas de figure le plus complexe que nous nous retrouverions avec le cadre fiscal approprié et cohérent envisagé.

**696. Plan.** Nous décrivons d'abord la méthode d'appréciation du caractère sélectif d'une mesure fiscale (A) puis quelques réflexions concernant l'appréciation qui pourrait être donnée pour le projet de mise en place d'un cadre fiscal approprié et cohérent pour les entreprises sociales (B).

#### A. La méthode d'appréciation du caractère sélectif d'une mesure fiscale

**697. Plan.** Alors que deux approches émergeaient des décisions rendues par la Cour de justice et par la Commission européenne, l'on peut aujourd'hui apprécier le caractère sélectif d'une mesure au moyen d'une même approche combinée (1). Ainsi, la sélectivité des mesures fiscales plus générales (ou d'un « régime général d'aide<sup>2360</sup> ») doit en principe s'apprécier au moyen d'une analyse en trois étapes : définition du cadre de référence (2) ; appréciation de la sélectivité *a priori* (3) et, enfin, possibilité d'une justification de la mesure *a priori* sélective (4).

##### 1. Une approche, trois étapes

**698. De l'existence initiale de deux approches.** Sur la base d'une analyse des décisions de la Cour de justice et de la Commission, Mme Micheau souligne en 2013 l'existence de deux approches : *i*) une mesure peut être qualifiée de sélective si elle déroge à l'application du système général (l'approche dérogatoire) ; *ii*) une mesure peut être qualifiée de sélective si, alors que les

---

2359. Communication de 2016, point 127.

2360. Voy. les conclusions de l'avocat général M. Wahl présentées le 4 avril 2016 dans l'affaire C-211/15, *Orange SA, anciennement France Télécom, c. Commission européenne*, point 67 : « L'exigence de sélectivité ne joue, en effet, pas le même rôle selon que la mesure en cause est envisagée comme une aide individuelle ou comme un régime général d'aide. Dans l'appréciation d'une mesure de nature individuelle, l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa 'spécificité' et, partant, de conclure qu'il présente également un caractère sélectif. En revanche, dans le cadre de l'examen d'un régime de nature générale, la sélectivité permet d'identifier si l'avantage supposé, bien que s'adressant à la généralité des opérateurs économiques, ne profite, en réalité et compte tenu des critères objectifs qu'il retient, qu'à certains types d'entreprises ou de groupes d'entreprises. »

situations en cause se trouvent dans des situations de fait et de droit comparables, une différence de traitement est constatée (l'approche comparative).

La première approche — l'approche dérogatoire — est notamment consacrée dans la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 10 décembre 1998 (ci-après, communication de 1998) : « Cette mesure instaure, en faveur de certaines entreprises de l'État membre, une exception à l'application du système fiscal. Il convient donc d'abord de déterminer le régime commun applicable. Il est ensuite nécessaire d'examiner si l'exception ou des différenciations à l'intérieur de ce régime sont justifiées 'par la nature ou l'économie du système fiscal', c'est-à-dire, si elles résultent directement des principes fondateurs ou directeurs du système fiscal de l'État membre concerné. Si tel n'est pas le cas, il s'agit d'une aide d'État<sup>2361</sup>. »

La seconde approche — l'approche comparative — est consacrée dans la jurisprudence plus récente. Ainsi, dans l'arrêt *Adria Wien Pipeline* de 2001, la Cour a précisé qu'« il convient uniquement de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, une mesure étatique est de nature à favoriser 'certaines entreprises ou certaines productions' au sens de l'article 92, paragraphe 1, du traité par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif poursuivi par la mesure concernée<sup>2362</sup> ».

**699. De la convergence des approches pour une même approche combinée.** Si, par le passé, la Commission était adepte de l'approche dérogatoire et la Cour de justice de la méthode comparative, les méthodes d'analyse ont convergé au fil du temps<sup>2363</sup>. *In fine*, une synthèse des deux méthodes a pu émerger<sup>2364</sup>. Selon Mme Micheau, cette apparente pluralité d'approches est ainsi animée par une même démarche intellectuelle<sup>2365</sup>, un constat réitéré

2361. Communication de 1998, point 16.

2362. C.J.C.E., 8 novembre 2001, aff. C143/99, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, rec.*, p. I8365, point 41. Il convient de noter que l'avocat général Cosmas avait proposé, en 1997 déjà, de suivre l'approche comparative (voy. l'avis de l'avocat général Cosmas concernant C.J.C.E., 9 décembre 1997, aff. C-353/95, *Tiercé Ladbroke SA contre Commission des Communautés européennes*, point 30); R. Szudoczky, « Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms », *op. cit.*

2363. Voy. R. Szudoczky, « Selectivity, Derogations, Comparison: How To Put Together the Pieces of the Puzzle in the State Aid Review of National Tax Measures », *op. cit.*, p. 165–171 et p. 195.

2364. Voy. *ibid.*, p. 171–174 et p. 195.

2365. C. Micheau, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 101.

par Mme Szudoczky<sup>2366</sup> qui évoque l'arrêt *Paint Graphos* comme l'une des décisions qui soulignent le mieux cette unique approche combinée : « La qualification d'une mesure fiscale nationale de 'sélective' suppose, dans un premier temps, l'identification et l'examen préalables du régime fiscal commun ou 'normal' applicable dans l'État membre concerné. C'est par rapport à ce régime fiscal commun ou 'normal' qu'il convient, dans un second temps, d'apprécier et d'établir l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale en cause en démontrant que celle-ci déroge audit système commun, dans la mesure où elle introduit des différenciations entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au système fiscal de cet État membre, dans une situation factuelle et juridique comparable<sup>2367</sup>. » Si la mesure est *a priori* sélective, reste à vérifier si celle-ci est ou non justifiée « par la nature ou l'économie générale du système ».

Pour apprécier le caractère sélectif d'une mesure, il convient donc *en principe*<sup>2368</sup> de procéder à une analyse en trois étapes ou en trois temps<sup>2369</sup>. Premièrement, il convient de définir le système de référence. En second lieu, il y a lieu de déterminer si une mesure donnée constitue une dérogation au système de référence (approche dérogatoire) vu les différenciations établies entre des opérateurs économiques semblables compte tenu des objectifs intrinsèques du système (approche comparative). Si oui, la mesure est *a priori* sélective, mais celle-ci pourra être « déqualifiée<sup>2370</sup> » si, dans un troisième temps, la mesure peut être justifiée par la nature ou l'économie

2366. R. Szudoczky, « Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms », *op. cit.*, p. 361 : « On the basis of the Commission's recent decisions as well as the Court's case law, it can be stated that the derogation approach and the comparison approach are both part of the assessment of the selectivity of tax measures insofar as for a tax measure to be selective it is necessary that it derogates from a reference system in a way which leads to a differential treatment of objectively comparable undertakings. »

2367. C.J.U.E., 8 septembre 2011, affaires jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a., rec.*, p. I-7611, point 49.

2368. Concernant les limites de cette méthodologie de principe, voy. *infra*, n° 704.

2369. Cette approche est consignée dans la communication de 2016, point 128 : « La sélectivité des mesures doit normalement s'apprécier au moyen d'une analyse en trois étapes. Dans un premier temps, il convient de définir le système de référence. En second lieu, il y a lieu de déterminer si une mesure donnée constitue une dérogation à ce système dans la mesure où elle introduit des différenciations entre opérateurs économiques se trouvant, au regard des objectifs intrinsèques du système, dans une situation factuelle et juridique comparable [...]. Si la mesure en question constitue une dérogation au système de référence (donc si elle est *a priori* sélective), il convient d'établir, dans un troisième temps, si la dérogation est justifiée par la nature ou l'économie générale du système (de référence). »

2370. Voy. à ce sujet : I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 313, p. 184. Selon l'auteure, la justification du caractère dérogatoire de la mesure fiscale conduit à la déqualification de la sélectivité et, *in fine*, à la disparition de la qualité d'aide.

générale du système. *In fine*, la mesure en cause ne sera donc pas jugée sélective et donc incompatible *soit* si elle ne constitue pas une dérogation au système de référence *soit* si, bien qu'elle constitue une dérogation audit système, elle est justifiée.

**700. Prise en compte des objectifs poursuivis.** Si la *finalité* poursuivie par des interventions étatiques ne suffit pas à les faire échapper d'emblée à la qualification d'aides d'État et qu'une aide doit être définie en fonction des *effets* de la mesure en cause<sup>2371</sup>, nous verrons que l'*objectif poursuivi* par le système ou, le cas échéant, par la mesure en cause joue un rôle manifestement essentiel dans la détermination du caractère sélectif et partant incompatible d'une mesure nationale, que ce soit lors de l'analyse de comparabilité des situations<sup>2372</sup> ou encore au stade ultérieur de la justification de la mesure *a priori* sélective<sup>2373</sup>. Comme l'a souligné Mme Szudoczky, affirmer que l'objectif poursuivi par une mesure étatique n'est pas suffisant pour faire échapper la mesure de la qualification en tant qu'aide est bien différent de dire que le but de la mesure est irrelevante dans l'appréciation de la sélectivité<sup>2374</sup>.

## 2. L'identification du cadre de référence

**701. Définition du système de référence.** D'après la communication de 2016, « le système de référence est composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale — sur la base de critères objectifs — à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif. Le plus souvent, ces règles définissent non seulement le champ d'application du système, mais aussi les conditions dans lesquelles le système s'applique, les droits et les obligations des entreprises qui y sont soumises et les aspects techniques du fonctionnement du système » et, « dans le cas d'impôts ou de taxes, le régime de référence se fonde sur des

2371. Voy. notamment C.J.U.E., 8 septembre 2011, aff. jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a., rec.*, p. I-7611, points 67 et 68 ainsi que les renvois.

2372. Communication de 2016, points 133 et 135.

2373. Communication de 2016, point 138.

2374. R. Szudoczky, « Selectivity, Derogations, Comparison : How To Put Together the Pieces of the Puzzle in the State Aid Review of National Tax Measures », *op. cit.*, p. 177–178 et p. 191–192. Voy. à ce sujet les décisions suivantes : C.J.C.E., 22 décembre 2008, aff. C-487/06 P, *British Aggregates c. Commission, rec.*, p. I-10515, point 85 ; C.J.U.E., 8 septembre 2011, aff. jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a., rec.*, p. I-7611, points 67 et 68 ; C.J.U.E., 8 septembre 2011, *Commission c. Pays-Bas*, aff. C-279/08 P, *rec.*, p. I-7671, points 84 et 85 ; C.J.U.E., 15 novembre 2011, aff. Commission européenne (C-106/09 P) et Royaume d'Espagne (C-107/09 P) contre Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, *rec.*, p. I-11113, point 87 ; C.J.U.E., 29 mars 2012, C-417/10, *Ministero dell'Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate contre 3M Italia SpA*, point 36.

éléments tels que la base d'imposition, les assujettis, le fait générateur et les taux d'imposition ou de taxation<sup>2375</sup> ».

**702. L'I.Soc., cadre de référence pour juger du caractère sélectif de l'I.P.M.** Le système de l'impôt sur les sociétés est évoqué dans la communication de 2016 en tant qu'exemple de système de référence. Dans la décision qu'elle a rendue concernant l'application automatique de l'impôt des personnes morales aux entreprises portuaires belges, notons que la Commission a apprécié le caractère sélectif de la mesure en comparaison de l'impôt des sociétés, « impôt sur le revenu global » vis-à-vis duquel l'impôt des personnes morales constitue une dérogation<sup>2376</sup>. L'État belge a tenté d'invoquer que le système belge d'imposition des personnes morales « au sens large » résidentes distinguait deux systèmes de taxation réservés à des destinataires différents et que, même si la mesure d'exonération de l'impôt des sociétés dont bénéficiaient les entreprises portuaires était supprimée, ces dernières n'en seraient pas pour autant soumises à l'impôt des sociétés (puisqu'elles ne seraient pas considérées comme des « sociétés » au sens de l'article 2 du C.I.R. 1992)<sup>2377</sup>. La Commission n'a pas été convaincue par cet argument. Elle a notamment relevé le fait qu'en vertu du commentaire officiel du Code des impôts sur les revenus les personnes morales inconditionnellement exclues du champ d'application de l'impôt des sociétés — dont, en ce temps-là, les ports — devraient « être en principe considérées comme contribuables assujettis à l'I.Soc.<sup>2378</sup> ». Du reste, elle a précisé que si les règles nationales en question — ou leur interprétation par l'administration — étaient susceptibles d'aboutir au non-paiement de l'impôt des sociétés par les ports belges, ces règles introduiraient une discrimination entre des entreprises ayant des activités économiques au sens de l'article 107 du T.F.U.E.<sup>2379</sup>.

---

2375. Voy. C.J.U.E., 8 septembre 2011, aff. jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a., rec.*, p. I-7611, point 50. La Cour applique parfois dans ce contexte le terme de « régime de droit commun » (voy. C.J.C.E., 22 juin 2006, aff. Royaume de Belgique [C-182/03] et Forum 187 ASBL [C-217/03] contre Commission des Communautés européennes, *rec.*, p. I-5479, point 95) ou de « régime fiscal de droit commun » (voy. C.J.C.E., 15 décembre 2005, aff. C-66/02, *Italie/Commission, rec.*, p. I-10901, point 100).

2376. Décision (UE) 2017/2115 de la Commission du 27 juillet 2017 concernant le régime d'aides SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) mis à exécution par la Belgique — Fiscalité des ports en Belgique, points 93 à 96.

2377. *Ibid.*, point 26 et point 80 et s.

2378. *Ibid.*, point 86 faisant référence à Com.I.R., n° 179/2. Sur le caractère dérogatoire de l'impôt des personnes morales par rapport à l'impôt des sociétés, voy. *supra*, n° 42 et s.

2379. *Ibid.*, point 90.

### 3. L'appréciation de la sélectivité *a priori*

**703. Principe : une combinaison des approches dérogatoire et de comparabilité.** Une mesure donnée est *a priori* sélective si elle constitue une dérogation au système de référence dans la mesure où « elle introduit des différenciations entre opérateurs économiques se trouvant, au regard des objectifs intrinsèques du système, dans une situation factuelle et juridique comparable<sup>2380</sup> ».

**704. Limite de l'approche dérogatoire : un système intrinsèquement sélectif.** Faut-il toujours procéder à l'identification d'une dérogation au système de référence pour apprécier le caractère *a priori* sélectif d'une mesure ? Ce raisonnement trouve ses limites lorsque c'est le système de référence même qui vient à changer<sup>2381</sup>. La Cour a ainsi eu à connaître de l'affaire *Gibraltar*, dans laquelle un nouveau système fondé sur trois impôts allait être mis en place<sup>2382</sup>. La Commission avait constaté que le régime mis en place était « intrinsèquement sélectif » sur différents aspects<sup>2383</sup>, sans procéder à l'identification d'une dérogation à un système de référence défini. Suite à la demande portée par le gouvernement de Gibraltar, le Tribunal avait annulé la décision de la Commission pour cette carence méthodologique. La Commission a formé un pourvoi contre l'arrêt du Tribunal devant la Cour de justice. Dans son arrêt, la Cour n'a pas suivi les conclusions présentées par l'avocat général (lesquelles dissuadaient la Cour de suivre le raisonnement de la Commission) et a confirmé la décision de la Commission : « La circonstance que les sociétés 'offshore' ne sont pas imposées est non pas une conséquence aléatoire du régime en cause, mais la conséquence inéluctable

2380. Communication de 2016, point 128.

2381. C. Micheau, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, op. cit., p. 115.

2382. Le système d'imposition introduit par la réforme fiscale et applicable à toutes les sociétés établies à Gibraltar se composait d'un impôt sur le nombre de salariés (*payroll tax*), d'un impôt sur l'occupation de locaux professionnels (*business property occupation tax* ou BPOT) et d'une taxe d'enregistrement (*registration fee*).

2383. Ainsi, seraient sélectifs sur ce plan, premièrement, la condition de dégager des bénéfices avant d'être assujéti à l'impôt sur le nombre de salariés et au BPOT, cette condition favorisant les entreprises qui ne dégagent pas de bénéfices (considérants 128 à 133 de la décision litigieuse) et, deuxièmement, le plafond de 15 % des bénéfices appliqué à l'assujettissement à l'impôt sur le nombre de salariés et au BPOT, ce plafond favorisant les entreprises qui, pour l'exercice fiscal en cause, ont des bénéfices peu élevés par rapport au nombre de salariés et à l'occupation de locaux professionnels (considérants 134 à 141 de la décision litigieuse). Enfin, troisièmement, serait également sélectif sur le plan matériel le fait de prévoir un impôt sur le nombre de salariés et le BPOT, ces deux impôts favorisant, par nature, les sociétés « offshore » n'ayant pas de réelle présence physique à Gibraltar et qui, de ce fait, ne sont pas redevables de l'impôt sur les sociétés (considérants 142 à 144 et 147 à 151 de la décision litigieuse).

du fait que les bases d'imposition sont précisément conçues de façon à ce que les sociétés 'offshore' qui, par leur nature, n'emploient pas de salariés et n'occupent pas de locaux professionnels, ne disposent pas de l'assiette fiscale au sens des bases d'imposition retenues dans le projet de réforme fiscale<sup>2384</sup>. » Dans cette affaire, la Cour a jugé que la qualification d'un système fiscal de sélectif n'est pas subordonnée à l'identification d'un cadre de référence et d'une dérogation à ce cadre lorsqu'un système fiscal, au lieu de prévoir des règles générales pour l'ensemble des entreprises, auxquelles il est dérogé en faveur de certaines d'entre elles, aboutit à un résultat identique en ajustant et en combinant les règles fiscales de façon à ce que l'application même de celles-ci conduit à une charge fiscale différenciée pour les différentes entreprises<sup>2385</sup>. L'approche dérogatoire ne permet donc pas d'apprécier toutes les mesures fiscales susceptibles de conférer des avantages sélectifs à certaines catégories d'entreprises. Comme l'a mis en évidence Mme Szudoczky, lorsque la mesure à l'examen constitue un système en soi ou un sous-système autonome, l'on doit uniquement recourir à la comparaison des situations sans devoir procéder préalablement<sup>2386</sup> à l'identification d'un système de référence et, partant, d'une dérogation à celui-ci<sup>2387</sup>.

**705. Controverse possible concernant le *tertium comparationis* : objectif de la mesure envisagée ou objectif du système de référence ?** Comment déterminer si les entreprises (avantagées *v.* non avantagées) se trouvent dans des situations factuelles et juridiques comparables et au regard de quel facteur faut-il évaluer cette comparabilité ?

2384. C.J.U.E., 15 novembre 2011, aff. Commission européenne (C-106/09 P) et Royaume d'Espagne (C-107/09 P) contre Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, *rec.*, p. I-11113, point 106. Comme le précise Mme Papadamaki, la Cour de justice opère une distinction entre les effets sélectifs aléatoires et les effets sélectifs inéluctables d'une mesure, les seconds étant les seuls susceptibles de signaler le bien-fondé du critère de sélectivité. Appliquant ce raisonnement à l'affaire en cause, la Cour donne raison au Tribunal concernant son appréciation de la condition de dégager des bénéficiaires et le plafonnement de l'imposition (effets sélectifs aléatoires) En revanche, ce n'est pas le cas pour les sociétés *offshore* qui sont favorisées de manière sélective par la nature même du système fiscal en cause qui, bien que général, comporte les mêmes effets qu'un système sélectif *per se* (effets sélectifs inéluctables) (extraits du n° 213, p. 130-131).

2385. C.J.U.E., 15 novembre 2011, aff. Commission européenne (C-106/09 P) et Royaume d'Espagne (C-107/09 P) contre Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, *op. cit.*, synthèse des points 91 et 93.

2386. Concernant le fait que l'arrêt Gibraltar reconnaît une méthode alternative consistant à envisager d'abord la « sélectivité d'un régime fiscal au regard de ses objectifs, *avant de se demander si un régime sélectif peut être justifié par son caractère 'normal'* », voy. É. Dubout et A. Maitrot de la Motte, *op. cit.*, n° 10 et s., p. 8 et s.

2387. R. Szudoczky, « Selectivity, Derogations, Comparison: How To Put Together the Pieces of the Puzzle in the State Aid Review of National Tax Measures », *op. cit.*, p. 195.



La jurisprudence de la C.J.U.E. n'est pas tranchée sur la question. D'après l'affaire *Adria Wien Pipeline*, il fallait déterminer la comparabilité à la lumière de l'objectif poursuivi par la mesure en question. Dans d'autres affaires, c'est l'objectif du système, du régime qui a été prise en considération. Parfois, aucune référence n'est faite à l'objectif de la mesure ou du régime pour déterminer la comparabilité<sup>2388</sup>. Déterminer le *tertium comparationis* est pourtant capital lorsque l'objectif poursuivi par la mesure diffère de l'objectif poursuivi par le système.

Sur la base de différents arguments<sup>2389</sup>, lorsque l'on examine la sélectivité *a priori* d'une mesure fiscale, c'est l'objectif du système qui devrait être pris en compte au lieu de l'objectif de la mesure à l'examen. C'est d'ailleurs cette option qui est retenue dans la communication de 2016 : « Il y a lieu de déterminer si la mesure est susceptible de favoriser certaines entreprises ou la production de certains biens par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif intrinsèque du système de référence. »

**706. Fonction financière de l'impôt uniquement prise en compte pour l'impôt sur les sociétés.** Alors que l'Union européenne dispose de compétences fiscales pour réaliser un objectif non financier ou budgétaire, à savoir le marché intérieur<sup>2390</sup>, il est permis d'observer que seule la fonction budgétaire de l'impôt étatique, et non l'impôt en tant qu'instrument d'incitation ou de dissuasion, devrait être prise en compte pour évaluer le caractère sélectif de la mesure<sup>2391</sup>. En effet, dans l'affaire *Paint Graphos*, la Cour a

2388. Voy. R. Szudoczky, « Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms », *op. cit.*, p. 366. Voy. aussi C. Micheau, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 115–117; C. Quigley, *op. cit.*, p. 111.

2389. Notamment le fait que tenir compte de l'objectif sous-tendu par la mesure peut conduire à un raisonnement circulaire (voy. R. Szudoczky, « Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms », *op. cit.*, p. 367). Voy. aussi l'analyse développée par l'auteur dans une contribution antérieure : R. Szudoczky, « Selectivity, Derogations, Comparison: How To Put Together the Pieces of the Puzzle in the State Aid Review of National Tax Measures », *op. cit.*, p. 192–194. Dans le même sens, voy. S. Stevens, *op. cit.*, p. 159.

2390. Voy. notamment : R. Szudoczky, « Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms », *op. cit.*, p. 358 (« *The fundamental freedoms and the State aid rules serve the same ultimate purpose, namely an internal market with a level playing field for all economic agents* ») et les références citées à la note subpaginale (6).

2391. Sur cette idée, voy. aussi I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 46, p. 43; D. Berlin, *Politiques de l'Union européenne*, *op. cit.*, n° 497, p. 308 : « Ce corps de règles repose sur un principe d'interdiction [...] comportant quelques rares exceptions. On en mesurera toute l'importance lorsque l'on réalise que ces aides ne sont pas une fin en elles-mêmes, mais expriment le plus souvent l'aspect financier d'une politique poursuivant d'autres fins. »



précisé que l'objectif poursuivi par le régime de l'impôt sur les sociétés était l'imposition des bénéfices des sociétés<sup>2392</sup>. Aussi, dans sa communication de 1998, la Commission a précisé que la raison d'être du système fiscal est de collecter des recettes destinées à financer les dépenses de l'État. Compte tenu de cette dimension, « toute mesure différentielle, qui allège la charge fiscale, pourrait être réputée sélective, dans la mesure où elle introduit une différence de traitement à la lumière de l'objectif originel de l'impôt des sociétés, à savoir l'imposition des opérateurs économiques pour financer le budget public<sup>2393</sup> ».

**707. Fonction financière de l'impôt uniquement prise en compte pour l'impôt sur les sociétés (suite). Possible évolution?** Tenant compte de l'unique prise en compte de la fonction budgétaire de l'impôt, M. Schön a proposé de distinguer les éléments structurels de l'impôt et les éléments caractéristiques des dépenses fiscales dans un système donné : partant du fait qu'il est généralement accepté dans les États membres de l'Union européenne que l'impôt sur les revenus doit toucher un contribuable selon sa capacité contributive et que la nature générale de chaque impôt est de récolter des recettes selon cette aptitude, seules les règles qui décrivent les paramètres de la *base taxable* selon la capacité du contribuable à payer de l'impôt relèvent de la nature du système de référence. Ainsi, si un État membre décide de réduire la charge fiscale selon d'autres paramètres pour prendre en compte des objectifs extrabudgétaires, il serait alors dérogé au système de référence et la règle serait à considérer comme sélective *a priori*<sup>2394</sup>. Mme Szudoczky a ajouté que l'analyse devrait forcément évoluer si le système de référence dans lequel s'inscrit la mesure en cause était gouverné par un principe spécifique autre, par exemple la protection de l'environnement<sup>2395</sup>.

Si une mesure favorise certaines entreprises ou la production de certains biens qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif intrinsèque — financier — du système — fiscal — de référence, elle sera *a priori* sélective.

2392. Voy. C.J.U.E., 8 septembre 2011, affaires jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a.*, *rec.*, p. I-7611, point 54. Voy. aussi C. Quigley, *op. cit.*, p. 114–115.

2393. C. Micheau, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 116–117.

2394. Voy. W. Schön, « Taxation and State Aid Law in the European Union », *op. cit.*, p. 926–927.

2395. R. Szudoczky, « Selectivity, Derogations, Comparison: How To Put Together the Pieces of the Puzzle in the State Aid Review of National Tax Measures », *op. cit.*, p. 186. Sur cette problématique et notamment pour un résumé des propos de W. Schön, voy. les p. 184–188.

#### 4. La possibilité d'une justification de la mesure *a priori* sélective

**708. Présentation.** Une mesure n'est pas sélective si elle est justifiée par la nature ou l'économie générale de ce système<sup>2396</sup> ; la justification permet de « déqualifier » la mesure *a priori* sélective<sup>2397</sup>. L'examen de la justification constitue donc la dernière étape dans le processus de vérification de la sélectivité d'une mesure fiscale<sup>2398</sup>. C'est dans l'arrêt *République italienne c. Commission* de 1974 que le principe de la justification d'une mesure est apparu pour la première fois<sup>2399</sup>. La possibilité de justifier un dispositif particulier doit permettre d'assurer un équilibre approprié entre, d'une part, la sauvegarde des conditions de concurrence non faussée sur le marché intérieur et, d'autre part, l'exercice des compétences réservées aux États membres, dont la poursuite de divers objectifs politiques à travers leur système de fiscalité directe<sup>2400</sup>.

**709. Controverse concernant l'utilité de cette troisième étape si c'est l'objectif du système de référence qui a été retenu au stade de l'examen de la comparabilité.** Si l'objectif du système de référence doit intervenir au stade de l'examen de la comparabilité des situations, c'est ici que l'objectif de la mesure à l'examen devrait, selon certains, jouer un rôle. Selon différents auteurs, il semble assez logique de soutenir que la comparaison aux deux stades du raisonnement (d'abord pour l'évaluation de la sélectivité *a priori*, puis pour la justification de la mesure), prennent en considération des facteurs distincts. Dans le cas contraire, il apparaît bien difficile de les distinguer et, plus encore, de comprendre l'utilité de cette dernière phase de

---

2396. Voy. notamment les arrêts : C.J.U.E., 8 septembre 2011, affaires jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a., rec.*, p. I-7611, points 65 et 69 ; C.J.U.E., 18 juillet 2013, aff. C-6/12, *P Oy*, point 22 ; C.J.C.E., 2 juillet 1974, C-173/73, *Italie/Commission, rec.*, p. 709, point 33 ; C.J.C.E., 8 novembre 2001, aff. C143/99, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, rec.*, p. I8365, point 42 ; C.J.U.E., 15 novembre 2011, aff. Commission européenne (C-106/09 P) et Royaume d'Espagne (C-107/09 P) contre Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, *rec.*, p. I-11113, point 145 ; C.J.U.E., 9 octobre 2014, C-522/13, *Ministerio de Defensa et Navantia*, points 42 et 43 et C.J.U.E., 6 octobre 2015, C-66/14, *Finanzamt Linz contre Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz*, point 82.

2397. Voy. *supra*, n° 699 et la note subpaginale (2370).

2398. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 309, p. 181.

2399. C.J.C.E., 2 juillet 1974, aff. C-173/73, *République italienne c. Commission, rec.*, p. 709, point 33. Voy. notamment I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 304, p. 178.

2400. R. Szudoczky, « Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms », *op. cit.*, p. 370. Voy. aussi les références reprises à la note subpaginale (79) de cette contribution.

justification<sup>2401</sup>. Pour M. Schön, elle peut avoir une certaine valeur heuristique : « Si votre revenu est inférieur au revenu gagné par votre voisin, vous n'êtes pas dans une situation comparable en premier lieu. Si votre revenu équivaut à ce que votre voisin gagne, vous devriez être obligé de payer le même montant d'impôt sauf s'il existe des raisons de politique très spéciales pour une réduction d'impôt comme l'évitement de la double imposition (pour vous accorder un crédit d'impôt étranger ou une exemption)<sup>2402</sup>. »

**710. Controverse concernant les arguments pouvant être pris en compte au stade de la justification.** S'il n'est pas évident de déterminer s'il faut évaluer l'objectif du système de référence ou de la mesure en cause, l'exercice ne devient guère plus simple lorsqu'il s'agit de déterminer quels sont les éléments, les arguments qui peuvent être pris en compte pour justifier une mesure fiscale nationale. D'après la communication de 1998, « une distinction doit être établie entre, d'une part, les objectifs assignés à un régime fiscal particulier et qui lui sont extérieurs — notamment des buts sociaux ou régionaux — et, d'autre part, les objectifs inhérents au système fiscal lui-même ». Cette même distinction est reprise dans la jurisprudence de la Cour, dans l'affaire *République portugaise c. Commission des Communautés européennes*<sup>2403</sup>. À ce stade, cette distinction étant établie, il n'apparaissait pas exclu que des éléments « extérieurs » puissent venir sous-tendre la justification d'une mesure fiscale par un État membre<sup>2404</sup>.

Toutefois, depuis 1998, la Cour de justice semble *a priori* vouloir se montrer plus ferme vis-à-vis desdits objectifs extérieurs. Aussi, en évoquant différents arrêts à l'appui de son affirmation, notamment l'affaire *British Aggregates* — dont il ressort que les objectifs politiques, tels que la protection de l'environnement, ne peuvent être considérés comme pertinents pour apprécier si une mesure des États membres constitue une aide d'État<sup>2405</sup> —,

2401. R. Szudoczky, « Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms », *op. cit.*, p. 368. Dans le même sens, voy. S. Stevens, *op. cit.*, p. 159.

2402. W. Schön, « Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid — A Review of Five Years of European Jurisprudence », *op. cit.*, p. 15.

2403. C.J.C.E., 6 septembre 2006, aff. C-88/03, *République portugaise contre Commission des Communautés européennes*, *rec.*, p. I-7115, point 81.

2404. Voy. toutefois les conclusions de l'avocat général Geelhoed présentées le 20 octobre 2005 dans l'affaire C-88/03, qui soutenait déjà que les « objectifs 'extérieurs' — notamment des buts sociaux ou régionaux — [...] n'entrent pas dans le cadre de la justification » (*ibid.*, point 76).

2405. C.J.C.E., 22 décembre 2008, aff. C-487/06 P, *British Aggregates/Commission*, *rec.*, p. I-10515, point 92 : « La nécessité de prendre en compte les exigences tenant à la protection de l'environnement, pour légitimes qu'elles soient, ne justifie pas l'exclusion de mesures sélectives, fussent-elles spécifiques telles que des écotaxes, du champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, CE (voy., en ce sens, notamment, arrêt du 13 février

la Commission, dans sa communication de 2016, prévoit qu'« il n'est pas possible d'invoquer des objectifs extérieurs qui ne sont pas inhérents au système<sup>2406</sup> ».

**711. Des présomptions favorables aux États.** Dans ses différentes communications, la Commission européenne fait mention de justifications possibles. M. Maitrot de la Motte les évoque en tant que « présomptions favorables aux États<sup>2407</sup> ».

Il en va ainsi de la progressivité d'un barème d'imposition sur les revenus, qui se justifie par la logique redistributive de l'impôt<sup>2408</sup>. Notons d'ailleurs que « la logique qui sous-tend certaines dispositions spécifiques en matière de fiscalité des petites et moyennes entreprises, y compris les petites entreprises agricoles, [serait]<sup>2409</sup> comparable à celle qui sous-tend la progressivité d'un barème d'imposition<sup>2410</sup> ».

L'impôt sur les bénéfiques ne peut être perçu si aucun bénéfique n'est dégagé<sup>2411</sup>. Partant, il peut être justifié par la nature du système que les entreprises à but non lucratif (par exemple, les associations ou les fondations) soient nommément exemptées d'impôt sur les bénéfiques si elles ne peuvent effectivement dégager des bénéfiques. Selon M. Schön, la nature du système ne pourrait pas être invoquée s'il s'agit de prévoir une exemption pour des

---

2003, Espagne/Commission, précité, point 54), la prise en compte des objectifs environnementaux pouvant, en tout état de cause, intervenir utilement lors de l'appréciation de la compatibilité de la mesure d'aide d'État avec le marché commun conformément à l'article 87, paragraphe 3, CE. »

2406. Communication de 2016, point 138. Voy. C.J.U.E., 8 septembre 2011, aff. jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a., rec.*, p. I-7611, points 69 et 70; C.J.C.E., 6 septembre 2006, aff. C-88/03, *Portugal c. Commission, rec.*, p. I-7115, point 81; C.J.U.E., 8 septembre 2011, aff. C-279/08 P, *Commission c. Pays-Bas, rec.*, p. I-7671; C.J.C.E., 22 décembre 2008, aff. C-487/06 P, *British Aggregates/Commission, rec.*, p. I-10515; C.J.U.E., 18 juillet 2013, aff. C-6/12, *P Oy*, point 27 et s.

2407. Cf. A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, n° 234, p. 342-343.

2408. Communication de 1998, point 24 et communication de 2016, point 139.

2409. Voy. toutefois notamment D. Triantafyllou, « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », in *Problèmes d'interprétation à la mémoire de Constantinos N. Kakouris*, Athènes, Bruxelles, Sakkoulas, Bruylant, 2004, p. 377 et s., spéc. p. 379 : « Un allègement (ou une exonération) des petites et moyennes entreprises de l'impôt sur les sociétés, du seul fait qu'elles sont petites et moyennes, n'est pas vraiment conforme au principe de l'imposition selon les facultés contributives qui veut que chaque entreprise paie l'impôt qui revient aux bénéfiques qu'elle a réalisés. Sous l'angle dudit principe du système fiscal, une différence de traitement fiscal entre ces deux groupes d'entreprises ne serait pas justifiée au regard du principe d'égalité de traitement. »

2410. Communication de 1998, point 27.

2411. *Ibid.*, point 25.

taxes qui ne font pas appel à la notion de bénéfice (comme la T.V.A.) ou pour des activités rentables de personnes morales sans but lucratif<sup>2412</sup>.

Il peut aussi être justifié par la nature du système fiscal que des coopératives qui distribuent tous leurs profits à leurs membres ne soient pas imposées au niveau de la coopérative lorsque l'impôt est perçu au niveau de leurs membres<sup>2413</sup>. Cet argument de la nécessité d'éviter une double imposition<sup>2414</sup> a été évoqué par la Cour dans l'affaire *Paint Graphos*<sup>2415</sup>.

D'autres arguments sont encore envisageables<sup>2416</sup> : la mise en place de certaines conditions peut être justifiée par des différences objectives entre les contribuables, la nécessité de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales, la nécessité de tenir compte d'exigences comptables particulières, des raisons de bonne gestion administrative, le principe de neutralité fiscale ou encore l'objectif d'optimisation du recouvrement des créances fiscales<sup>2417</sup> ou encore des dispositions spécifiques qui ne comportent pas d'élément discrétionnaire, permettant par exemple la fixation de l'impôt sur le revenu sur une base forfaitaire sous certaines conditions<sup>2418</sup>.

**712. Des présomptions défavorables aux États.** À l'inverse, parmi les exemples livrés par la Commission, l'on retrouve des arguments qui sont susceptibles d'être rejetés; on peut alors parler réciproquement de « présomptions défavorables aux États<sup>2419</sup> ». Les cas de mécanismes dérogatoires qui laissent à l'administration fiscale un pouvoir discrétionnaire pour leur mise en œuvre<sup>2420</sup> ou encore des objectifs extérieurs qui ne sont pas inhérents au système<sup>2421</sup> (notamment des buts sociaux ou régionaux<sup>2422</sup>) sont évoqués.

2412. W. Schön, « Taxation and State Aid Law in the European Union », *op. cit.*, p. 928.

2413. Communication de 1998, point 25.

2414. Pour une illustration récente, voy. C.J.U.E., 19 décembre 2018, aff. C-374/17, *Finanzamt B c.A-Brauerei*, point 50 et s.

2415. Voy., pour le surplus, communication de 2016, *op. cit.*, point 139; communication de 1998, points 24–27; A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, n° 234, p. 342–343; C. Quigley, *op. cit.*, p. 119–123.

2416. Communication de 1998, point 24.

2417. Communication de 2016 point 139.

2418. *Ibid.*, points 181 et 182.

2419. Cf. A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, n° 235, p. 343 et s.

2420. Communication de 1998, point 24; M. Karpenschif, *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 60; A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, n° 235, p. 343–344.

2421. Communication de 2016, point 138.

2422. Communication de 1998, point 26. Voy. aussi la communication de 2016, point 135 : « Les États membres ne peuvent invoquer des objectifs étrangers au système — tels que des objectifs de politique régionale, de politique environnementale ou de politique industrielle — pour justifier un traitement différencié des entreprises. »

### 713. Les arguments admissibles au stade de la justification ne doivent-ils pas s'ouvrir à tous les buts poursuivis par la mesure mise en place ?

Au vu des justifications « admissibles » évoquées ci-avant, l'attention des institutions européennes demeure *a priori* concentrée sur la fonction budgétaire de l'impôt<sup>2423</sup>. Ceci pose question pour différents auteurs : certaines justifications constituent en fait des éléments à prendre en compte au stade de l'examen de la comparabilité des situations (comme la progressivité de l'impôt ou la non-imposition des entités à but non lucratif sans bénéfiques) et correspondent au fond à l'objectif du système de référence en visant à établir l'imposition selon la capacité contributive du contribuable. Les mesures ainsi sous-tendues ne devraient même pas être considérées comme sélectives *a priori*<sup>2424</sup>.

L'on trouve toutefois des arguments en faveur de la prise en compte des objectifs non financiers de l'impôt au stade de la justification de la mesure. À la lumière de l'analyse de jurisprudence réalisée par Mme Szudoczky<sup>2425</sup>, la Cour de justice semble avoir rejeté à plusieurs reprises des mesures sous-tendues par des objectifs de politiques spécifiques, non en raison de leur nature extérieure, mais parce que ces mesures n'étaient pas jugées pertinentes ou nécessaires pour atteindre l'objectif invoqué. Ce faisant, l'auteure propose de retenir les mesures poursuivant des objectifs de politique générale sans rapport avec le régime fiscal<sup>2426</sup> comme une catégorie supplémentaire de mesures justifiables. Cela concernerait une large catégorie de mesures fiscales ne se limitant pas à des taxes environnementales spécifiques ou à d'autres types de prélèvements spéciaux, mais qui pourraient couvrir les incitations fiscales et autres allègements dans le régime général de l'impôt sur les sociétés qui visent divers objectifs de politique générale<sup>2427</sup>.

2423. Dans sa communication de 1998, la Commission européenne reste rivée sur la fonction financière de l'impôt : « La raison d'être du système fiscal est de collecter des recettes destinées à financer les dépenses de l'État » (Communication de 1998, point 26).

2424. Voy. notamment R. Szudoczky, « Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms », *op. cit.*, p. 371 ; W. Schön, « Taxation and State Aid Law in the European Union », *op. cit.*, p. 929 (selon l'auteur, il ne conviendrait pas d'envisager le caractère progressif de l'impôt sur le revenu en tant que mesure « sélective » justifiée par l'objectif social de la redistribution car la progressivité, en tant que caractéristique *générale* d'un système fiscal, n'a aucune relation spéciale avec *certaines* entreprises ou avec la production de *certaines* biens).

2425. Voy. ainsi : C.J.C.E., 29 avril 2004, aff. C-159/01, *Pays-Bas c. Commission, rec.*, p. I-4461, points 44–47 ; C.J.C.E., 26 septembre 1996, aff. C-241/94, *France c. Commission, rec.*, p. I-04551 ; C.J.C.E., 17 juin 1999, aff. C-75/97, *Belgique c. Commission*, p. I-3671, point 39.

2426. C'est-à-dire des objectifs externes qui n'ont rien à voir avec les mécanismes inhérents et le fonctionnement du système fiscal ou avec son objectif ultime de collecte de revenus.

2427. Une telle mesure devrait remplir trois critères pour être justifiées adéquatement, à savoir :  
i) poursuivre un objectif légitime ; ii) les conditions auxquelles elle s'applique devrait être

Comme le souligne du reste Mme Papadamaki, « même si la Commission pose le principe qu'il est plus difficile de justifier des mesures présumées sélectives lorsque les objectifs poursuivis par le système de taxation en cause sont de nature sociale ou économique et donc pas inhérents à sa logique financière, cela ne devrait pas conduire à l'établissement d'une quelconque présomption. Lorsque les mesures interviennent dans le cadre de l'interventionnisme fiscal, la Commission et la Cour de justice doivent par conséquent vérifier que la différence de nature entre les opérateurs est pertinente pour justifier la différence de traitement et cela dans le contexte plus général des objectifs poursuivis par le système fiscal en question<sup>2428</sup> », nonobstant le fait que les mesures pourraient être prises en considération de critères plus subjectifs que celui de la capacité contributive du contribuable et difficilement identifiables<sup>2429</sup>.

**714. Possibilité d'identifier un objectif inhérent ou, au contraire, extérieur au système fiscal? Appréciation critique.** Au vu de ce qui précède, il apparaît ardu de trancher la question de savoir si des objectifs extérieurs peuvent être pris en compte au stade de la justification d'une mesure fiscale sélective *a priori*. Plus fondamentalement il nous semble bien difficile de distinguer, en matière fiscale, ce qui est fondamentalement inhérent ou extérieur au système. Illustrons notre propos avec la logique redistributive de l'impôt, qui est une des justifications présumées favorables aux États. Comme M. Luja, l'on pourrait s'interroger sur la nature de la logique redistributive de l'impôt : est-ce qu'il s'agit d'un principe fondamental du système

---

telles que toutes les entreprises se trouvant dans une situation de fait et de droit comparable au regard de l'objectif légitime de la mesure puissent bénéficier de la mesure; et *iii*) être proportionnée en ce sens qu'elle devrait être appropriée et nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi. En 2013, notons que Mme Micheau avait déjà évoqué l'idée d'une prise en compte des objectifs divers de la mesure tout en mettant en exergue les difficultés d'application corrélatives, comme le fait que les institutions européennes aient à apprécier le caractère légitime ou non d'un dispositif fiscal (C. Micheau, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 118–119).

2428. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 311, p. 183. En 2013, Mme Micheau évoquait déjà cette idée d'une prise en compte des objectifs de la mesure, tout en mettant en exergue les difficultés d'application corrélatives, comme le fait que les institutions européennes aient à apprécier le caractère légitime ou non d'un dispositif fiscal (C. Micheau, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 118–119).

2429. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 290, p. 171. En effet, dans la plupart des États membres, l'appréciation de la capacité contributive du contribuable « repose sur des critères objectifs et facilement identifiables comme la richesse, le revenu, la dépenses, le bénéfice » (*ibid.*, n° 285, p. 168).



fiscal ou d'un objectif de politique extérieure<sup>2430</sup>? En effet, l'idée même de redistribution ne va pas de soi. Il existe d'autres manières de concevoir la répartition de l'effort fiscal entre les opérateurs<sup>2431</sup>. La logique redistributive correspond à une certaine idée de la justice fiscale, à une décision politique sur des considérations économiques et sociales, laquelle est imprimée dans des règles de droit<sup>2432</sup>.

**715. Conditions supplémentaires à satisfaire pour démontrer le caractère justifié des dérogations<sup>2433</sup>.** Pour démontrer le caractère justifié (et donc non sélectif en définitive) d'une mesure nationale, deux conditions ont été formalisées<sup>2434</sup> à l'occasion de l'affaire *Paint Graphos* : l'obligation de mise en place de mesures de contrôle et de surveillance *ad hoc* et l'exigence de proportionnalité.

73. En outre, il convient de veiller au respect de l'exigence de cohérence d'un avantage donné non seulement avec les caractéristiques inhérentes au système fiscal en cause, mais aussi en ce qui concerne la mise en œuvre de ce système.

74. Il incombe donc à l'État membre concerné de mettre en place et de faire appliquer des procédures de contrôle et de surveillance appropriées aux fins de garantir la cohérence des mesures fiscales spécifiques instaurées en faveur des sociétés coopératives avec la logique et l'économie générale du système fiscal et d'éviter que des entités économiques choisissent cette forme juridique spécifique à la seule fin de bénéficier des

---

2430. Voy. R. Luja, « De Mededeling staatssteun 2016 : een momentopname door de Europese Commissie », *op. cit.*, p. 9 : « *Het voert te ver om in het bestek van deze bijdrage de meer fundamentele vraag te beantwoorden of inkomensherverdeling tot de hoofdbeginselen van een belastingstelsel behoort of eerder een externe beleidsdoelstelling is; de Commissie lijkt zich in ieder geval aan te sluiten bij de in de EU-lidstaten heersende praktijk.* »

2431. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 285, p. 168. Pour reprendre la distinction opérée par Michel Bouvier (M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *op. cit.*, p. 240), l'on consacre alors l'idée de justice fiscale *redistributive* (et non commutative ou distributive), laquelle repose « sur le principe de progressivité de l'impôt qui permet de redistribuer des richesses, réduisant de manière *personnalisée* les inégalités qui peuvent apparaître en raison de revenus » (voy. à ce sujet, I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 275, p. 163).

2432. Comme l'a écrit Nicolas Thirion, « le droit, pour paraphraser Clausewitz, n'est rien d'autre que la continuation de la politique par d'autres moyens » (N. Thirion *et alii*, *Droit de l'entreprise*, *op. cit.*, n° 11, p. 14).

2433. Voy. à ce sujet : C. Micheau, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 106–107; R. Szudoczky, « Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms », *op. cit.*, p. 377–378.

2434. Concernant la condition de proportionnalité, Rita Szudoczky évoque que le contrôle de proportionnalité était déjà présent implicitement dans la méthode d'analyse de la Cour (R. Szudoczky, « Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms », *op. cit.*, p. 378).



avantages en matière d'impôts prévus pour ce type de sociétés. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si cette exigence est satisfaite dans les affaires au principal.

75. En tout état de cause, pour que des exonérations fiscales telles que celles en cause au principal puissent être justifiées par la nature ou l'économie générale du système fiscal de l'État membre concerné, il faudrait encore veiller à ce qu'elles soient conformes au principe de proportionnalité et n'excèdent pas les limites de ce qui est nécessaire, en ce sens que l'objectif légitime poursuivi ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur<sup>2435</sup>.

Si, en 2011, l'on pouvait s'interroger sur la portée de cette jurisprudence<sup>2436</sup>, celle-ci ne fait guère de doute aujourd'hui : pour ce qui concerne la Commission, la reprise de ces exigences dans la communication de 2016 leur donne un caractère tout à fait général dans la phase de justification de la mesure nationale par la nature ou l'économie générale du système<sup>2437</sup>.

#### B. *Un cadre fiscal approprié et cohérent procurerait-il une aide sélective aux entreprises sociales ? Quelques réflexions*

**716. Présentation.** Nous l'avons écrit, si le législateur voulait assurer à l'ensemble des entreprises sociales une *charge fiscale moindre* par comparaison avec celle pesant sur les autres entreprises, en matière de fiscalisation des revenus, l'affectation des revenus, plus que la source, devrait devenir le critère permettant de moduler la charge fiscale. Si nous n'avons pas défini plus avant le profil du cadre *ad hoc* qui pourrait être envisagé, nous souhaiterions relever différents arguments en vertu desquels le cadre fiscal approprié et cohérent pourrait à notre avis échapper à toute sanction à l'aune du droit des aides d'État.

2435. C.J.U.E., 8 septembre 2011, aff. jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a., rec.*, p. I-7611, points 73–75.

2436. Cf. C. Micheau, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC, op. cit.*, p. 107 : « On pourrait penser que les juges ont pu chercher à cantonner ces nouvelles conditions limitatives au cas d'espèce, sans chercher à énoncer une position de principe. Dès lors, il convient de garder un œil attentif sur les prochains arrêts susceptibles d'aborder cette problématique. »

2437. Communication de 2016, point 140 : « Les États membres devraient toutefois mettre en place et faire appliquer des procédures de contrôle et de surveillance appropriées aux fins de garantir la cohérence des dérogations avec la logique et l'économie générale du système fiscal. Pour que des dérogations puissent être justifiées par la nature ou l'économie générale du système, il convient aussi de veiller à ce qu'elles soient proportionnées et n'excèdent pas les limites de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, en ce sens que celui-ci ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur. »

**717. Un cadre fiscal approprié et cohérent procurerait une aide.** Le fait d'octroyer des avantages fiscaux de manière sélective à certaines entreprises *peut*<sup>2438</sup> être considéré comme une aide d'État incompatible et prohibée. La mise en place d'un régime destiné à accorder une moindre charge fiscale aux entreprises sociales leur procurerait une aide. Serait-elle pour autant sélective ?

**718. Un cadre fiscal approprié et cohérent ne procurerait pas une aide sélective selon l'approche de la disponibilité générale.** Le caractère sélectif est extrêmement difficile à apprécier vu les deux approches qui coexistent en la matière : la disponibilité générale et la discrimination. Manifestement, c'est l'approche de la discrimination qui est actuellement privilégiée par la Commission et par la Cour de justice, alors que le critère de disponibilité générale a déjà été mis en évidence tant par le Tribunal de l'Union européenne que par différents avocats généraux<sup>2439</sup>. En application de ce dernier critère, « si la disposition ne concerne ni un ou plusieurs secteurs identifiables individuellement, susceptibles d'être délimités d'après leur activité économique, ni des entreprises identifiables individuellement, comme le requiert le libellé de l'article 107, paragraphe 1, T.F.U.E., alors, *a priori*, il est impossible de considérer qu'elle est sélective<sup>2440</sup> ». Le cadre fiscal approprié et cohérent ne serait pas constitutif d'une aide d'État, à défaut d'être sélectif.

**719. Un cadre fiscal approprié et cohérent procurerait-il une aide sélective selon l'approche de la discrimination ?** Là encore, l'appréciation reste ardue vu l'incertitude qui plane sur différentes questions : doit-on prendre en compte l'objectif poursuivi par le système de référence ou par la mesure à l'examen pour déterminer s'il y a une dérogation au système de référence (sélectivité *a priori*) ? Doit-on considérer l'objectif poursuivi par le système de référence ou par la mesure à l'examen pour apprécier si la mesure à l'examen est justifiée ? Peut-on considérer les objectifs extra-budgétaires de l'impôt (*interventionnisme fiscal*) ou seul l'objectif financier poursuivi par l'impôt ?

**720. Le cadre fiscal approprié et cohérent procurerait-il une aide sélective selon l'approche de la discrimination (suite) ? L'argument de la comparabilité.** Il ressort de l'exposé qui précède qu'en vertu de l'approche de la discrimination, une mesure doit être considérée comme sélective si elle est

---

2438. En effet, nous l'avons vu, l'« incompatibilité n'est ni absolue ni inconditionnelle » (I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 27, p. 35) ; voy. *supra*, n° 682 et s.

2439. Voy. *supra*, n° 680.

2440. Conclusions de l'avocat général Mme Juliane Kokott présentées le 16 avril 2015 dans l'affaire C66/14, Finanzamt Linz contre Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz, point 115.

discriminatoire, c'est-à-dire si son application entraîne une différence de traitement dans des situations comparables<sup>2441</sup>.

Dans cette optique, il faudrait appliquer le test en trois étapes. Le système de référence pourrait être défini comme la fiscalisation des revenus des personnes morales. Une mesure de défiscalisation pour les entreprises sociales constituerait *a priori* une dérogation audit système. Toutefois, comme le droit de l'Union européenne reconnaît un droit au traitement différencié si les situations en jeu ne sont pas comparables<sup>2442</sup>, l'enjeu serait alors de déterminer si les entreprises sociales se trouvent dans des situations de fait et de droit *comparables* aux autres entreprises, compte tenu de l'objectif de l'impôt sur les sociétés (ou, plus largement, de l'impôt qui viserait l'ensemble des personnes morales).

À cet égard, la Cour a rendu un arrêt important en matière de sociétés coopératives : l'arrêt *Paint Graphos* du 8 septembre 2011, rendu à titre préjudiciel<sup>2443</sup>. Dans cette affaire, la Cour a souligné la spécificité des coopératives. Les enseignements de cette jurisprudence ont été intégrés dans la communication de 2016 :

157. En principe, les véritables sociétés coopératives obéissent à des principes de fonctionnement particuliers qui les distinguent des autres opérateurs économiques. En particulier, elles sont soumises à des exigences spécifiques en matière d'adhésion des membres et leurs activités ont pour finalité le bénéfice mutuel de leurs membres, et non l'intérêt d'investisseurs extérieurs. En outre, les réserves et les actifs sont indivisibles et doivent être consacrés aux intérêts communs des membres. Enfin, les coopératives jouissent en général d'un accès limité aux marchés des fonds propres et génèrent de faibles marges bénéficiaires.

158. À la lumière de ces spécificités, les coopératives peuvent être considérées comme ne se trouvant pas dans une situation factuelle et juridique

2441. Voy. R. Szudoczky, « Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms », *op. cit.*, p. 363 ; B. Terra et J. Wattel, *op. cit.*, n° 4.2.5.3., p. 244 : « Selectivity: [...] there must be some discrimination, like in cases in which national measures fall foul of one of the treaty freedoms, but in the opposite direction: in a State aid case, the taxpayer is being advantaged; in a treaty freedoms case, the taxpayer is being disadvantaged » ; C. Micheau, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 102.

2442. Voy. I. Papadamaki, *op. cit.*, p. 173–177.

2443. Comme l'observe Mme Dony, en pareille situation, la Cour laisse « au juge national de renvoi le soin de vérifier si les situations n'étaient effectivement pas comparables » (M. Dony, *op. cit.*, n° 150, p. 103). Comme l'a rappelé M. l'avocat général Gérard Hogan, dans ses conclusions présentées le 8 mai 2019 dans les affaires jointes UNESA e.a. (C105/18 à C113/18), « Toutefois, dans le cadre d'un renvoi préjudiciel, la Cour, qui est appelée à fournir au juge national des réponses utiles, est compétente pour donner des indications tirées du dossier de l'affaire au principal ainsi que des observations qui lui ont été soumises, susceptibles de permettre à la juridiction de renvoi de statuer ».

comparable à celle des sociétés commerciales, de sorte que le régime d'imposition plus favorable pour les coopératives peut ne pas relever du champ d'application des règles en matière d'aides d'État, pour autant que les conditions suivantes soient respectées :

- elles agissent dans l'intérêt économique de leurs membres,
- elles entretiennent une relation non pas purement commerciale, mais personnelle particulière avec leurs membres,
- les membres sont activement impliqués dans leur activité,
- les membres ont droit à une répartition équitable des résultats économiques.

159. Si toutefois la société coopérative en cause est jugée comparable à une société commerciale, elle doit être incluse dans le même cadre de référence que les sociétés commerciales et faire l'objet de l'analyse en trois étapes, comme exposé aux points 128 à 141. La troisième étape de cette analyse requiert d'établir si le régime fiscal en question est justifié par la logique du système fiscal.

160. À cette fin, il convient de noter que la mesure doit être conforme aux principes fondateurs ou directeurs du système fiscal de l'État membre (selon les mécanismes inhérents à ce système). Une dérogation pour les sociétés coopératives dans le sens où elles ne sont pas imposées elles-mêmes en tant que coopératives peut, par exemple, se justifier par le fait qu'elles distribuent tous leurs bénéfices à leurs membres et que l'impôt est ensuite prélevé auprès de chaque membre. En tout état de cause, l'imposition réduite doit être proportionnée et ne pas excéder les limites de ce qui est nécessaire. En outre, l'État membre concerné doit appliquer des procédures de contrôle et de surveillance appropriées<sup>2444</sup>.

Compte tenu d'une telle spécificité, il serait donc permis d'invoquer l'absence de comparabilité entre les sociétés coopératives et les autres opérateurs économiques et, partant, l'absence de sélectivité.

Pour déterminer si les situations sont comparables, la détermination du *tertium comparationis* est essentielle. Dans l'arrêt *Paint Graphos*, c'est l'impôt sur les sociétés qui était désigné comme système de référence. Dans ce cadre, la Cour a relevé que, « eu égard aux caractéristiques particulières propres aux sociétés coopératives, qui obéissent à des principes de fonctionnement particuliers, ces entreprises ne sauraient être considérées comme se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable à celle des sociétés commerciales, pour autant toutefois qu'elles agissent dans l'intérêt économique de leurs membres et qu'elles entretiennent une relation non pas purement commerciale, mais personnelle particulière avec ces derniers,

---

2444. Communication de 2016, points 157–160.

dans laquelle ces membres sont activement impliqués et ont droit à une répartition équitable des résultats économiques<sup>2445</sup>. »

Pourrait-on compter sur une même reconnaissance de spécificité (et sur l'absence corrélative de comparabilité avec les entreprises *non sociales*) pour les entreprises sociales? M. Stevens a noté que l'« exception Paint Graphos » ne pourrait pas être invoquée pour des organisations dépourvues de but lucratif qui, au contraire des coopératives qui procureraient des biens et des services à leurs membres, seraient actives pour un large public<sup>2446</sup>. Si l'auteur a marqué une certaine réticence, c'est compte tenu du fait que, dans la plupart des systèmes d'imposition sur les revenus, la taxation des profits ne dépend pas de leur distribution, mais de leur simple réalisation<sup>2447</sup>. Toutefois, dans le système proposé et pour rappel, c'est bien l'affectation des revenus, plus que la source, qui devrait devenir le critère permettant de moduler la charge fiscale; un tel changement de paradigme en matière d'impôts sur les revenus pourrait à notre avis avoir un impact sur l'évaluation de la comparabilité des situations et sur l'appréciation de la sélectivité du régime mis en œuvre pour les entreprises sociales.

**721. Un cadre fiscal approprié et cohérent procurerait-il une aide sélective selon l'approche de la discrimination (suite)? L'argument de la justification par la nature ou l'économie générale du système.** Nous l'avons vu, l'objectif du système de référence devrait être pris en compte tant au stade de la comparabilité des situations qu'au moment, le cas échéant, d'apprécier si la mesure sélective *a priori* est justifiée (un cumul qui pose question<sup>2448</sup>). Même si cela fait également l'objet de contestations<sup>2449</sup>, seule une mesure qui découle directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence ou qui résulte de mécanismes inhérents au système nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité pourrait être justifiée. L'on pourrait se demander si le fait d'assurer une charge fiscale moindre aux entreprises sociales relèverait nécessairement d'une politique d'interventionnisme fiscal (soulignons, à ce propos, que le fait de vouloir « favoriser financièrement des organismes considérés comme socialement méritants » a été rejeté par la Cour de justice dans l'affaire *Cassa di risparmio di Firenze*<sup>2450</sup>) ou s'il pourrait découler d'un principe inhérent au système fiscal (comme la répartition de la charge fiscale, en harmonie avec la capacité

2445. Aff. jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a., rec.*, p. I-7611, point 61.

2446. S. Stevens, *op. cit.*, p. 161.

2447. *Ibid.*

2448. Voy. *supra*, n° 709.

2449. Voy. *supra*, n° 710 et s.

2450. C.J.C.E., 10 janvier 2006, aff. C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze, rec.*, p. I-289, point 137.

contributive, dans une finalité de redistribution, un objectif structurel du système fiscal évoqué dans l'affaire *Portugal c. Commission*<sup>2451</sup> ?

En vertu du principe de capacité contributive, chaque contribuable devrait participer au financement des charges de l'État selon son aptitude à contribuer. Ce principe est traditionnellement associé au principe d'égalité dans les États d'Europe occidentale<sup>2452</sup>. De la sorte, « un traitement différencié devrait avoir comme fondement une capacité contributive différente<sup>2453</sup> ».

Les conclusions de l'avocat général Jääskinen dans l'affaire *Paint Graphos* ont mis en exergue un lien entre l'impôt sur les sociétés et la capacité contributive de ses membres : « L'idéologie qui sous-tend la notion de 'shareholder value' en tant que principe directeur des sociétés de capitaux à but lucratif est fondée sur l'hypothèse selon laquelle le patrimoine social appartient, au sens économique, toujours aux associés. En revanche, dans le régime civil des sociétés coopératives mutualistes, les membres de la société coopérative ne pourraient jamais s'approprier ce type de bénéfices [...] L'accumulation du capital au sein d'une société coopérative ne profite pas aux associés<sup>2454</sup>. » Dans le prolongement de cette idée, M. Stevens a noté que, dès lors que les fonds des personnes morales sans but lucratif ne peuvent pas être distribués à des individus privés, la capacité contributive de ces individus ne peut pas être accrue<sup>2455</sup>.

S'il peut donc être soutenu que, en destinant tout ou partie de leurs bénéfices à une finalité sociale, les entreprises sociales n'occasionnent pas un accroissement de la capacité contributive des associés ou membres desdites structures, ne pourrait-on pas aussi considérer que, compte tenu des finalités qui caractérisent les entreprises sociales, celles-ci participent au financement des dépenses de l'État et que, par une sorte de compensation, l'État ne devrait pas amputer de charge fiscale les ressources destinées à cette fin ?

Ici, ce sont en réalité deux arguments relatifs à l'aptitude à contribuer à l'impôt qui seraient invoqués pour justifier une défiscalisation des revenus des entreprises sociales. Le premier part du principe que l'impôt sur le revenu des sociétés doit être prélevé à juste titre sur les revenus d'entreprise qui sont vouées à produire des revenus pour accroître la capacité

2451. C.J.C.E., 6 septembre 2006, aff. C-88/03, *Portugal c. Commission*, rec., p. I-7115, points 41 et 82.

2452. A. Lachapelle, « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété, *R.G.C.F.*, n° 2013/5-6, p. 331-372, spéc. p. 332 et 334.

2453. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 285, p. 168.

2454. Conclusions de l'avocat général M. Niilo Jääskinen présentées le 8 juillet 2010 dans les affaires C-78/08 à C-80/08 (*Paint Graphos e.a.*), points 103 et 104.

2455. S. Stevens, *op. cit.*, p. 150.

contributive d'individus (*for private profit/benefit*). Réciproquement, les ressources destinées à l'intérêt général devraient être libres et quittes de charges d'impôt sur les revenus. Le second argument considère que la défiscalisation des revenus est une mesure qui récompense les entreprises pour l'avantage public qu'elles fournissent. Remarquons que ce sont précisément ces deux arguments qui fondent les deux grandes théories justificatives des exonérations fiscales aux bénéficiaires des *charities* aux États-Unis, la *tax-base theory* et la *subsidy theory*<sup>2456</sup>.

Si une mesure découle ou est en phase avec une des lignes de force du droit fiscal de l'État membre concerné, elle peut apparemment être justifiée<sup>2457</sup>. Ne serait-ce pas le cas *in casu* dès lors que l'une des lignes de force du système belge de fiscalisation des revenus serait la modulation de la charge fiscale selon l'affectation des revenus ?

**722. Un cadre fiscal approprié et cohérent procurerait-il une aide sélective selon l'approche de la discrimination (suite) ? Les égards de l'Union européenne pour l'entrepreneuriat social.** Dans l'affaire *Paint Graphos*, la Cour de justice a mis en exergue ce qui fait la spécificité des sociétés coopératives, c'est-à-dire ses principes de fonctionnement particuliers, des principes qui se trouvent au cœur du règlement de 2003 relatif au statut de la société coopérative européenne<sup>2458</sup> tout comme dans la communication de la Commission sur la promotion des sociétés coopératives en Europe de 2004<sup>2459</sup>. Pourrait-on compter sur une même bienveillance à l'égard de l'entrepreneuriat social compte tenu notamment de l'Initiative pour l'entrepreneuriat social<sup>2460</sup> et du plan d'action qui l'accompagne<sup>2461</sup> ? Comme pour

2456. Voy. notamment : L.H. Mayer et J.R. Ganahl, « Taxing Social Enterprise », *Stan. L. Rev.*, vol. 66, 2014, p. 387-442, spéc. p. 412-421.

2457. Voy. par exemple : P.-E. Partsch, *op. cit.*, n° 12, p. 604.

2458. Règlement (CE) n° 1435/2003, *op. cit.*

2459. Communication de la Commission sur la promotion des sociétés coopératives en Europe, COM (2004) 18, 23 février 2004.

2460. 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, *op. cit.*

2461. Voy. notamment la résolution du Parlement européen du 5 juillet 2018 en vue de la création d'un label spécifique pour les entreprises sociales (résolution 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 ; voy. *infra*, n° 725). Notons encore que le Parlement européen a adopté le 16 février 2022 des recommandations visant à arrêter des mesures communes pour les organisations à but non lucratif ainsi qu'un règlement instaurant un statut pour les associations et organisations à but non lucratif européennes transfrontalières ([https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS\\_ATA%282022%29698904](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_ATA%282022%29698904)). La Commission européenne devra préparer une proposition législative en réponse aux demandes du Parlement.



les sociétés coopératives, la Commission a soulevé l'existence d'obstacles au développement des entreprises sociales, parmi lesquelles les questions de financement et les conditions de taxation<sup>2462</sup>. Aussi, outre les actions prioritaires, la Commission avait d'ailleurs soumis au débat la proposition de développer les échanges de bonnes pratiques entre États membres sur l'adaptation des régimes fiscaux nationaux au profit des entreprises sociales et de l'investissement solidaire<sup>2463</sup>. Alors que la fiscalité directe constitue en principe un moyen pour un État d'exprimer sa souveraineté et que la promotion de l'entrepreneuriat social constitue un enjeu pour l'Europe, n'apparaîtrait-il pas contradictoire que la Commission bloque, par le biais du contrôle des aides d'État, le projet de cadre fiscal approprié et cohérent qu'elle semble appeler par ailleurs de ses vœux ?

**723. Un cadre fiscal approprié et cohérent procurerait-il une aide sélective selon l'approche de la discrimination (suite) ? Rappel : mesures de contrôle/surveillance et exigence de proportionnalité à satisfaire pour démontrer le caractère justifié des dérogations.** Nous l'avons vu, même si la mesure est justifiée de manière *ad hoc*, il incombe à l'État de prévoir des mesures de contrôle et de surveillance et de respecter l'exigence de proportionnalité. Notons encore que, dans sa communication relative à la promotion des sociétés coopératives, la Commission avait déjà invité les États membres à respecter le principe selon lequel les avantages accordés à un type d'entité particulier devaient être proportionnés aux contraintes juridiques, à la valeur ajoutée sociale ou aux limitations inhérentes à cette forme et ne devraient pas conduire à une concurrence déloyale<sup>2464</sup>.

**724. Un cadre fiscal approprié et cohérent procurerait-il une aide sélective selon l'approche de la discrimination (suite) ? La nécessaire définition de l'entrepreneuriat social comme préalable.** Afin de mettre en place

2462. « Study on Practices and Policies in the Social Enterprise Sector in Europe », Austrian Institute for SME Research and TSE Entre, Turku School of Economics, Finland Vienna, juin 2007, rapport réalisé pour le compte de la Commission européenne, p. 48 : « *There is a vague or non-existent general knowledge in societies of social enterprises as a form of enterprise, of their goals and of their ways of action. Social enterprises as well as social entrepreneurs face several external and internal barriers. External barriers consist of e.g. legal and taxation issues and political position towards social enterprises impeding their activities. Internal barriers are e.g. the lack of managerial capabilities and financing the business itself. In many countries, decisions about public financial aids are made on a yearly basis, which creates instability and makes the planning of the future more difficult to social enterprises.* »

2463. 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, *op. cit.*, point 4, p. 11.

2464. Ceci est mis en évidence dans les conclusions de l'avocat général Jääskinen dans l'affaire *Paint Graphos* (aff. jointes C-78/08 à C-80/08, *rec.*, p. I-7611), point 63.



des mesures de contrôle et de surveillance dans l'optique d'une mesure *a priori* sélective et, avant cela, pour essayer de démontrer que les entreprises sociales ne se trouvent pas dans des conditions de fait et de droit comparables aux autres entreprises, l'on retrouve la problématique de la définition de l'entrepreneuriat social.

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<sup>2465</sup> et ceci peut décourager la démarche même d'encadrement<sup>2466</sup>. 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<sup>2467</sup>. En d'autres termes, si une politique publique ciblée n'est pas viable sans cadre, il semble donc tout aussi peu judicieux de créer des cadres sans songer aux politiques publiques qui devraient les mobiliser<sup>2468</sup>.

---

2465. Dans le même sens, voy. D. Hiez, *Guide pour la rédaction d'un droit de l'économie sociale et solidaire, op. cit.*, 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. »

2466. CIRIEC, « Évolutions récentes de l'économie sociale dans l'Union européenne », étude, 2017, p. 58. Nous en avons eu une illustration dans le cadre du projet de Code des sociétés et des associations. Alors qu'il était question de créer un agrément comme entreprise sociale pour les A.S.B.L., le secteur associatif a marqué son opposition en relevant la surcharge administrative qui serait ainsi créée sans réelle plus-value (voy. *supra*, n° 539).

2467. *Ibid.*, p. 42. Voy., dans le même sens, D. Hiez, *Guide pour la rédaction d'un droit de l'économie sociale et solidaire, op. cit.*, p. 99 : « Le label, quel que soit son nom, peut être destiné à d'autres buts, par exemple l'identification des entreprises concernées lorsque la loi n'en fournit pas la liste, ou bien l'établissement d'une reconnaissance nationale dans un état fédéral dont les états ont adopté des définitions différentes, voire au niveau supranational pour couvrir des réalités nationales différentes. *Dans de tels cas, l'obtention du label pourrait conditionner l'accès à certaines politiques publiques, et alors, l'initiative et le contrôle, fut-il indirect, des pouvoirs publics prennent tout leur sens.* »

2468. Dans le même sens, voy. D. Hiez, *Guide pour la rédaction d'un droit de l'économie sociale et solidaire, op. cit.*, p. 119 : « Les politiques publiques ne sont pas son objet premier, mais elles constituent le développement naturel d'une loi d'Économie Sociale et Solidaire ; en ce sens, les deux aspects sont inséparables et quelques mots sont donc nécessaires dans ce guide. Lorsque le législateur opère ses choix, il les fait aussi en fonction de la politique publique qu'il envisage ; il doit donc déjà à ce stade pouvoir découvrir les grandes orientations des politiques publiques. »

La mise en place d'un dispositif légal contraignant (*binding*) apparaît donc indispensable pour garantir la crédibilité des entreprises sociales<sup>2469</sup>. Outre leur crédibilité, l'identification et la garantie de la spécificité des entreprises sociales conditionneraient manifestement leur validité à l'aune de la réglementation européenne des aides d'État<sup>2470</sup>.

**725. Un cadre fiscal approprié et cohérent procurerait-il une aide sélective selon l'approche de la discrimination (suite)? Quelle approche privilégier pour la nécessaire définition préalable de l'entrepreneuriat social?** Pour définir l'entreprise sociale, il est possible de recourir à une approche par le statut (*formes juridiques*) ou à une approche par la finalité (*critères*)<sup>2471</sup>. Dans sa communication de 2016, la Commission a précisé que la sélectivité *de jure* d'une mesure résulte directement des critères juridiques appliqués à l'octroi d'une aide formellement réservée à certaines entreprises, par exemple aux entreprises possédant une certaine forme juridique<sup>2472</sup>. L'approche par le statut est-elle condamnée pour autant? Ce n'est pas si certain. Dans l'arrêt *Cassa di Risparmio di Firenze*, la mesure a été jugée sélective car l'avantage fiscal en cause était accordé en considération de la forme juridique de l'entreprise (personne morale de droit public ou fondation), mais également des secteurs dans lesquels l'entreprise exerçait son activité (secteur bancaire)<sup>2473</sup>. Dans l'arrêt *Paint Graphos*, alors que la mesure était certes destinée à une forme particulière de société (la société coopérative), compte tenu de la « nature transversale des sociétés coopératives » (c'est-à-dire la variété des secteurs dans lesquels elles peuvent être

2469. Dans le même sens, voy. notamment D. Hiez, *Guide pour la rédaction d'un droit de l'économie sociale et solidaire, op.cit.*, p. 62 et 78.

2470. Voy. A. Fici, « A European Statute for Social and Solidarity-Based Enterprise », *op. cit.*, p. 12–14. Compte tenu des contraintes institutionnelles pesant sur l'adoption d'un statut *ad hoc*, il conviendrait peut-être d'adopter un autre schéma d'action. Mme Driguez note, à ce sujet, que « le besoin est immédiatement bien davantage celui d'une reconnaissance politique et d'une prise en compte de la lucrativité limitée comme situation de fait dans l'ensemble des politiques de l'Union » (L. Driguez, *Le but non lucratif en droit de l'Union européenne. Ou de la nécessité d'adopter une notion nouvelle de lucrativité limitée*, MGEN, 2017, p. 94).

2471. Voy. *supra*, n° 28.

2472. Communication de 2016, point 121. Voy. déjà la communication de 1998, points 19 et 20.

2473. C.J.C.E., 10 janvier 2006, aff. C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze, rec.*, p. I-289, point 136 : « Ainsi que la Commission le fait valoir à juste titre, l'avantage fiscal concerné est accordé en considération de la forme juridique de l'entreprise, personne morale de droit public ou fondation, et des secteurs dans lesquels cette entreprise exerce son activité. » Voy. toutefois C.J.U.E., 19 décembre 2018, aff. C-374/17, *Finanzamt B c.A-Brauerei*, point 26 : « La nature *a priori* sélective d'une mesure conférant un avantage ne doit pas nécessairement être fondée sur une condition d'obtention liée au secteur d'activité dans lequel opère une entreprise, mais peut être fondée sur d'autres conditions, telles qu'une condition liée à la forme juridique de l'entreprise pouvant bénéficier de cet avantage. »

actives), la nature sélective de la mesure en question pouvait être débattue. On pourrait se trouver *mutatis mutandis* dans le même cas de figure avec l'entrepreneuriat social vu sa nature transversale<sup>2474</sup>.

Concernant l'approche par la finalité, notons qu'elle est consacrée dans la résolution du Parlement européen du 5 juillet 2018 contenant des recommandations à la Commission relatives à un statut pour les entreprises de l'économie sociale et solidaire<sup>2475</sup>. Le Parlement y recommande la création d'un « label européen de l'économie sociale », qui serait facultatif pour les entreprises fondées sur l'économie sociale et la solidarité (entreprises de l'économie sociale et solidaire) et *indépendant de la forme juridique*<sup>2476</sup> qu'elles auraient choisie dans le cadre de leur législation nationale<sup>2477</sup> » :

Le Parlement européen estime que le « label européen de l'économie sociale » ne devrait être attribué qu'aux entreprises qui remplissent de manière cumulative les critères suivants :

- a) l'organisation devrait être une entité de droit privé, établie sous l'une des formes juridiques existant dans les États membres et relevant du droit de l'Union, et devrait être indépendante de l'État et des autorités publiques ;

---

2474. Pour différents auteurs, il conviendrait de distinguer les avantages liés à une forme juridique en tant que telle des avantages réservés à une forme juridique particulière, laquelle est matériellement liée à un certain secteur de l'économie. Dans le premier cas, il ne serait pas question de sélectivité. Voy. à ce sujet : W. Schön, « Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid — A Review of Five Years of European Jurisprudence », *op. cit.*, p. 15. Dans le même sens, voy. R. Luja, « Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States To Claim Fiscal Sovereignty », *op. cit.*, p. 315.

2475. 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. Au considérant A, il est précisé que même si elles sont souvent employées comme synonymes, les notions d'« entreprise sociale » et d'« entreprise solidaire » représentent des réalités d'entreprises qui ne se recoupent pas toujours et qui peuvent être très différentes selon les États membres. Compte tenu du fait les limites de la notion d'« entreprise sociale » donne lieu à d'importants débats parmi les spécialistes des sciences sociales et les juristes, il semble impératif d'avancer vers une meilleure reconnaissance de la notion d'« entreprise de l'économie sociale et solidaire ». Concernant ce débat, voy. notamment D. Chabanet et D. Richard, « L'entrepreneuriat social : un nouveau paradigme ? », *Entreprendre & Innover*, n° 2017/1, p. 24–35 ; N. Richez-Battesti et F. Petrella, « Social enterprises and their eco-systems: A european mapping report », *Updated country report : France*, 2016, p. 13–21 ; D. Hiez, « L'entreprise sociale et solidaire, une source d'inspiration pour le droit de l'entreprise ? », in A. Supiot (dir.), *L'entreprise dans un monde sans frontières : perspectives économiques et juridiques*, Paris, Dalloz, 2015, p. 269–286, spéc. p. 282–283.

2476. Nous soulignons.

2477. 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, *op. cit.*

- b) elle doit avoir un but essentiellement tourné vers l'intérêt général ou l'utilité publique;
- c) elle devrait mener essentiellement une activité d'utilité sociale et solidaire, c'est-à-dire avoir pour objectif, à travers ses activités, d'apporter un soutien à des personnes en situation vulnérable, de lutter contre les exclusions sociales, les inégalités et les violations des droits fondamentaux, y compris à l'échelle internationale, ou de concourir à la protection de l'environnement, de la biodiversité, du climat et des ressources naturelles;
- d) elle devrait être soumise à des restrictions au moins partielles en matière de distribution de ses bénéfices, ainsi qu'à des règles particulières de répartition de ses bénéfices et de ses actifs durant toute sa vie, y compris au moment de sa dissolution; dans tous les cas, la majeure partie des bénéfices réalisés par l'entreprise devraient être réinvestis ou utilisés d'une autre manière pour la réalisation de sa finalité sociale;
- e) elle devrait être dirigée conformément à un modèle de gouvernance démocratique, qui associe ses employés, ses clients et les parties prenantes concernées par ses activités; le poids et les compétences de ses membres dans la prise de décisions ne peuvent reposer sur les capitaux qu'ils pourraient éventuellement détenir.

Le Parlement européen estime que rien n'interdit d'attribuer le label européen de l'économie sociale à des entreprises classiques dès lors qu'elles remplissent les obligations susmentionnées, notamment en ce qui concerne leur objet social, la répartition des bénéfices, la gouvernance et la prise de décisions<sup>2478</sup>.

Compte tenu de la diversité des modèles adoptés par les États membres, et du fait que les entreprises de l'économie sociale et solidaire peuvent revêtir la forme juridique d'entreprise commerciale dans certains États, la possibilité que de telles entreprises se voient reconnues comme étant des entreprises de l'économie sociale et solidaire au niveau de l'Union serait conditionnée « au respect de certaines exigences et conditions qui permettent de résoudre les contradictions potentielles entre la forme de l'entreprise et le modèle de l'entreprise de l'économie sociale et solidaire<sup>2479</sup> ». Les critères ici proposés s'accordent avec les enseignements de différentes études qui insistent, outre sur la définition d'un but *ad hoc*, sur la nécessaire mise en place d'une

---

2478. *Ibid.*

2479. Considérant AD de la résolution du Parlement européen contenant des recommandations à la Commission relatives à un statut pour les entreprises de l'économie sociale et solidaire, *op. cit.*

certaine contrainte sur la distribution des surplus<sup>2480</sup> (*asset lock*) couplée à une structure de gouvernance spécifique<sup>2481</sup>.

L'un des enjeux majeurs de cet exercice de définition est de tracer la limite entre l'entrepreneuriat social et d'autres dynamiques, comme la responsabilité sociale des entreprises<sup>2482</sup> (RSE), « un concept qui désigne l'intégration volontaire, par les entreprises, de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes<sup>2483</sup> ». Les entreprises sociales, contrairement aux entreprises adoptant une politique de RSE, n'ont effet pas pour but de générer des bénéfices commerciaux conventionnels, mais bien d'exploiter toute valeur ajoutée créée au service de leur mission<sup>2484</sup>.

## CONCLUSIONS DU CHAPITRE 2

**726. Rappel.** Si le législateur souhaitait mettre en place un cadre fiscal approprié et cohérent, il devrait respecter certaines contraintes, dont le principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale.

**727. Des arguments juridiques pourraient être invoqués pour démontrer que la mise en œuvre du cadre fiscal approprié et cohérent pourrait être reconnue conforme au principe d'égalité devant l'impôt.** En nous focalisant certes uniquement sur la question de savoir si le cadre fiscal approprié et cohérent serait constitutif d'une aide d'État, nous avons essayé de mettre en évidence différents arguments qui, compte tenu de la jurisprudence européenne actuelle, permettraient de considérer que cette mesure fiscale nationale ne serait pas sélective et serait donc conforme au principe d'égalité et de non-discrimination. Nous l'avons vu, une redéfinition du système de référence, c'est-à-dire l'adoption d'un régime de fiscalisation des revenus des personnes morales modulé selon l'affectation des ressources

---

2480. A. Ortmann et M. Schlesinger, « Trust, Repute and the Role of Non-Profit Enterprise », *op. cit.*; H. Hansmann et R. Kraakman, *op. cit.*; A. Fici, « The Essential Role of Cooperative Law », *op. cit.*. Un dispositif légal *ad hoc* devrait permettre d'éviter le développement d'entités opportunistes déguisées (B. Weisbrod, *The Nonprofit Economy, op. cit.*, p. 11).

2481. P.A. Mori, « Non-profits and the Profit Distribution Constraint with Selfish Entrepreneurial Motivations », *Euricse Working Papers*, n° 2018/100.

2482. Voy. à ce sujet l'étude menée par A. Fici : « Recognition and legal Forms of Social Enterprise in Europe: A Critical Analysis from a Comparative Law Perspective », *op. cit.*, p. 12, 15 et 24 et la note subpaginale (21).

2483. Communication de la Commission — Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011–2014, *op. cit.*

2484. Considérant T de la résolution du Parlement européen contenant des recommandations à la Commission relatives à un statut pour les entreprises de l'économie sociale et solidaire, *op. cit.*

(qui rencontrerait, d'une certaine manière, un objectif de répartition de la charge fiscale, en harmonie avec la capacité contributive, dans une logique de redistribution), pourrait permettre de justifier la mesure sélective *a priori*. À l'aune de ce système de référence, il serait même permis de démontrer que la mesure en cause ne serait pas sélective *a priori* si les entreprises sociales ne se trouvent pas dans des conditions de fait et de droit comparables aux autres entreprises. L'exercice a permis de montrer que l'admissibilité d'une politique fiscale particulière pour les entreprises sociales dépendrait en premier lieu de l'adoption d'une définition de l'entrepreneuriat social à même d'en révéler la spécificité et, partant, la non-comparabilité avec les autres entreprises.

**728. La volonté politique de promouvoir l'entrepreneuriat social, compte tenu de l'immixtion des autorités européennes dans la définition de la politique fiscale des États membres, meilleure garantie d'une reconnaissance de la validité du cadre fiscal approprié et cohérent à l'aune du droit des aides d'État.** La Commission et la Cour de justice révèlent, *via* le droit des aides d'État, une certaine idée de ce qu'est l'égalité devant l'impôt en adoptant un critère de discrimination pour évaluer le caractère sélectif ou non d'une mesure d'aide. Cette approche n'est pas exempte de critiques, compte tenu du fait que la détermination de la politique fiscale est intimement liée à la souveraineté d'un État membre et qu'en principe, le droit des aides d'État contribue normalement à « l'accomplissement d'une concurrence libre entre entreprises, mais aussi loyale et saine entre États membres » en supprimant les obstacles qui empêchent la réalisation du marché intérieur. Toutefois, comme l'observe Mme Papadamaki, « la pratique des autorités de l'Union en la matière, surtout celle de la Commission, est révélatrice d'une autre finalité. De fait, la Commission réussit, malgré le contexte d'intégration négative traditionnellement appliqué en matière de contrôle d'aides d'État de nature fiscale, à imposer sa propre vision de ce qu'est une aide fiscale compatible ou le cas échéant exiger sa récupération. Elle conduit à créer un concept d'aide d'État admissible au niveau européen, déterminant donc d'une manière positive, et plus ou moins incitative, la politique fiscale nationale [...] Cette 'originalité' dans le contrôle et la prohibition des aides fiscales relève d'une instrumentalisation unilatérale de ce contrôle de la part de la Commission, de manière à procéder à l'introduction d'une nouvelle forme d'intégration positive. L'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales, et par conséquent la nouvelle technique d'intégration positive qui en résulte, ne s'assimile pas à l'harmonisation fiscale, mais est plutôt susceptible de constituer un succédané de celle-ci<sup>2485</sup>. » Plutôt que de se demander

---

2485. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 507, p. 280–281.

s'il est *légalement* concevable de mettre sur pied un cadre fiscal approprié et cohérent, la vraie question ne serait-elle pas dès lors celle-ci : la mise en place d'un tel cadre fiscal approprié et cohérent serait-elle *politiquement* soutenue par la Commission européenne ? Mme Papadamaki note encore que, quand les autorités de l'Union neutralisent les divergences par le biais du contrôle des aides fiscales, elles le font selon des critères propres qui ne sont pas forcément de nature budgétaire (alors que, pour justifier des mesures sélectives, l'État ne pourrait invoquer que des arguments relatifs à la fonction budgétaire de l'impôt). Ces préoccupations non budgétaires seraient prises en compte « dans l'optique de l'orientation des économies nationales dans le sens de l'intégration économique voulue par l'Union<sup>2486</sup> ». À cet égard, il est peut-être opportun de rappeler ici que, si la Commission européenne soutient la promotion des entreprises sociales, c'est en raison du fait que celles-ci ont essentiellement pour but d'organiser les transformations sociales et économiques qui contribuent aux objectifs de la Stratégie Europe 2020<sup>2487</sup>.

---

2486. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 877, p. 459.

2487. Voy. d'ailleurs à ce sujet l'avis rendu par le Comité économique et social européen sur « La diversité des formes d'entreprise », INT/447, 1<sup>er</sup> octobre 2009, n° 4.1.1., p. 10 : « La construction et le développement du marché intérieur ne sauraient subordonner la fin aux moyens : il faut établir un cadre juridique et réglementaire qui reflète les caractéristiques des différents agents économiques du marché afin de créer des conditions de concurrence équitable entre les différentes formes d'entreprise, en tenant dûment compte des caractéristiques de chacune de ces formes. À l'heure actuelle, ce cadre est dans l'ensemble conçu pour les grandes entreprises cotées en bourse, et son application à tous les types d'entreprises crée des obstacles pour les plus petites d'entre elles. Ce cadre devrait parvenir à encourager les agents économiques à adopter des comportements efficaces, ce qui contribuera à améliorer l'équité du système. Ce cadre sera appliqué *via* le droit des sociétés, les normes comptables, le droit de la concurrence et le droit fiscal, l'harmonisation statistique et la politique d'entreprise. » Voy. aussi le point 29 de la résolution du Parlement européen contenant des recommandations à la Commission relatives à un statut pour les entreprises de l'économie sociale et solidaire, *op. cit.*, en vertu duquel le Parlement européen « invite la Commission à procéder à l'examen de la législation en vigueur et à présenter, le cas échéant, des propositions législatives qui visent à mettre en place un cadre juridique plus cohérent et plus complet en faveur des entreprises fondées sur l'économie sociale et la solidarité, en particulier, mais non exclusivement, en matière de passation de marchés publics, de droit de la concurrence et de fiscalité, de sorte que les entreprises concernées soient soumises à un régime adapté à leur nature particulière et à leur contribution à la cohésion sociale et à la croissance économique ».





## Conclusions du titre II

**729. Une sanctuarisation de la finalité en droit fiscal conditionne la mise en œuvre d'un cadre fiscal approprié et cohérent.** Nous avons proposé deux options en vue de la mise en œuvre du cadre fiscal approprié et cohérent : l'une axée sur la *finalité*, l'autre sur l'*activité* (dans la lignée de l'un des fils rouges de notre étude). La première<sup>2488</sup> requiert un changement de paradigme en matière de fiscalisation des revenus des personnes morales : ce n'est plus la réalisation de profits qui devrait déterminer le régime de fiscalisation, mais l'affectation réservée à ces profits. La seconde option<sup>2489</sup> œuvre à une prise en compte de l'éventuelle diversité des activités menées par une personne morale rompant avec la logique du « tout ou rien » que l'on connaît avec le système « I.P.M./I.Soc. ». Cet exercice a permis de mettre en évidence les différentes questions techniques qu'il conviendrait de régler en vue d'une réforme. En fin de compte, même si la classification entre ces deux options montre ses limites compte tenu de réflexions communes qui pouvaient ressortir de chacune d'elles, vu que les entreprises sociales peuvent se distinguer moins par l'activité qu'elles mènent que par la finalité qui les caractérise, c'est la première option qui a été privilégiée.

**730. Le cap des tempêtes : le nécessaire respect du principe d'égalité et de non-discrimination et la difficile appréciation du caractère sélectif d'une mesure fiscale.** C'est au départ de l'idée d'une fiscalisation des revenus modulée selon l'affectation des revenus que nous avons examiné les différentes contraintes que le législateur belge devrait respecter dans la perspective d'une réforme et, spécifiquement, le principe d'égalité et de non-discrimination.

---

2488. Voy *supra*, n° 632 et s.

2489. Voy *supra*, n° 642 et s.

L'appréciation du caractère sélectif d'une mesure nationale tend aujourd'hui à réaliser un contrôle du respect du principe d'égalité en matière fiscale. Aussi, le législateur belge devrait, le cas échéant, notifier tout projet d'aide à la Commission européenne. Pour ces raisons, nous avons choisi d'examiner si le cadre fiscal approprié et cohérent pourrait être jugé conforme au principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale par le truchement du droit des aides d'État.

À cet égard, notons que, sur la base du précédent *Paint Graphos*, des arguments pourraient être développés pour soutenir que le cadre fiscal approprié et cohérent n'apporterait pas une aide sélective aux entreprises sociales, du point de vue de la comparabilité des situations et de la justification d'une mesure. De tels arguments nécessitent qu'une grande attention soit portée à la définition de la cible de la mesure qui serait ainsi mise en œuvre (celle-ci devrait marquer *in casu* la spécificité des entreprises sociales par comparaison aux autres entreprises et garantir leur crédibilité) et au but qui sous-tendrait ladite mesure (compte tenu du fait que seuls les principes fondateurs ou directeurs du système fiscal pourraient être admis et qu'un changement de paradigme du système de fiscalisation des revenus des personnes morales pourrait peut-être s'inscrire dans ce cadre).

**731. La promotion de l'entrepreneuriat social par les institutions européennes, blanc-seing pour le législateur belge?** Les incertitudes qui entourent la méthode d'appréciation du caractère sélectif selon le critère de discrimination sont nombreuses. Dans son interprétation la plus stricte, la mise en place d'une politique d'interventionnisme fiscal étatique apparaît compromise, sauf peut-être si elle est dirigée vers la protection et la réalisation d'un « objectif d'intérêt commun européen<sup>2490</sup> ». N'est-ce pas ainsi que l'entrepreneuriat social est perçu par les institutions européennes? Le 5 juillet 2018, une résolution contenant des recommandations à la Commission relatives à un statut pour les entreprises de l'économie sociale et solidaire était adoptée par le Parlement européen. Voici l'un de ces considérants :

---

2490. I. Papadamaki, *op. cit.*, n° 905, p. 470 : « Dans ce contexte, l'interventionnisme fiscal devient une 'arme' dans les mains des institutions de l'Union. D'une manière négative, elles interviennent pour sanctionner cet interventionnisme tant pour protéger le principe d'égalité que la libre concurrence qui doit exister entre opérateurs économiques au sein du marché intérieur. D'une manière positive, l'interventionnisme, lorsqu'il n'est pas sanctionné ou lorsqu'il est dirigé vers un certain but prédéfini, peut être utilisé pour protéger les objectifs d'intérêt commun européen. Tantôt pour le sanctionner, tantôt pour l'instrumentaliser afin d'avancer les objectifs européens, l'interventionnisme fiscal étatique devient une "porte" qui permet une extension du cadre initial du contrôle des aides fiscales, extension qui va jusqu'à une immixtion importante et inédite des autorités de l'Union dans la compétence fiscale nationale. »

L'économie sociale et solidaire contribue de manière significative à l'économie de l'Union; que, dans ses résolutions des 19 février 2009, 20 novembre 2012 et 10 septembre 2015, le Parlement a indiqué que l'économie sociale et solidaire employait plus de 14 millions de personnes, soit environ 6,5% des travailleurs de l'Union, et représentait environ 10% des entreprises de l'Union; que ce secteur a montré une résilience particulière face à la crise économique et financière, ainsi que son potentiel d'innovation tant sociale que technologique, de création d'emplois décents, inclusifs, locaux et durables, d'encouragement de la croissance économique et de la protection de l'environnement et de renforcement de la cohésion sociale, économique et régionale; que les entreprises de l'économie sociale et solidaire montrent de nouvelles voies pour résoudre les problèmes sociétaux dans un monde dont l'évolution est toujours plus rapide; que l'économie sociale et solidaire continue de se développer et constitue de ce fait un facteur de croissance et d'emploi, qu'il convient d'encourager et de soutenir<sup>2491</sup>.

---

2491. Considérant B de la résolution du Parlement européen contenant des recommandations à la Commission relatives à un statut pour les entreprises de l'économie sociale et solidaire, *op. cit.*



## Conclusions de la seconde partie

**732. Le changement de paradigme en droit des personnes morales (et plus largement en droit économique).** Par le biais de la réforme du droit économique, selon la définition retenue de l'entreprise, le législateur belge a créé les conditions d'un *level playing field* tantôt pour les différents acteurs économiques (approche matérielle), tantôt et notamment pour toutes les personnes morales de droit privé peu importe leur activité ou leur finalité (approche formelle)<sup>2492</sup>. L'entrée en vigueur d'un Code des sociétés et des associations constituait la dernière étape de cette refonte, après la réforme du droit de l'insolvabilité et celle du droit des entreprises. Le Code des sociétés et des associations a consacré un changement de paradigme en droit des personnes morales vu que c'est désormais la finalité — matérialisée notamment par la politique d'affectation des ressources — qui permet de distinguer les personnes morales. Association, fondation et société peuvent se livrer aux mêmes activités<sup>2493</sup>.

**733. L'objectif de neutralité fiscale nonobstant l'interdépendance entre les branches du droit.** Compte tenu de l'absence de mandat sur le plan fiscal, mais vu les interactions entre droit *non fiscal* et droit fiscal, une loi a adapté les dispositions fiscales fédérales pour assurer une « neutralité fiscale ». Concernant la fiscalisation des revenus des personnes morales, cette neutralité devrait être garantie par un *statu quo* des textes, c'est-à-dire par le maintien du système « I.P.M./I.Soc. » en l'état. 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

---

2492. Voy. *supra*, n° 491. Au sujet de ce changement, voy. notamment S. Garroy, « Évolution des rapports entre association sans but lucratif et marché en droit belge : chemin de la liberté ou marche funèbre ? », *J.T.*, 2021, n° 6863, p. 466–471.

2493. Sous réserve du régime transitoire prévu pour les A.S.B.L. existantes (voy. *supra*, n° 532).

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). En outre, 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.

Dans un tel contexte, quelle place reste-t-il pour un système de fiscalisation destiné à réguler les pratiques commerciales déloyales des organismes sans but lucratif? Quelle place reste-t-il pour un système fiscal belge qui considère qu'une société est constituée pour le partage de bénéfices entre ses membres<sup>2494</sup>? Quelle place reste-t-il pour un système de fiscalisation des revenus centré sur l'activité menée plutôt que la finalité poursuivie, sans rapport avec l'évolution du droit des personnes morales et plus largement, de l'ensemble du droit économique?

**734. La nécessité d'un changement de paradigme en droit fiscal pour la mise en œuvre d'un cadre fiscal approprié et cohérent.** Si l'on se donne pour objectif d'instaurer un cadre fiscal approprié et cohérent (une fiscalisation des revenus moins lourde pour toutes les entreprises sociales en comparaison des autres entreprises), il nous semble nécessaire de changer la donne, revoir en profondeur le système existant. Si une telle réforme peut prendre diverses formes, et notamment une reconnaissance de la variété des activités — économiques ou non économiques — qui peuvent être menées par une personne morale à travers le système de fiscalisation, la spécificité des entreprises sociales ne peut être véritablement saisie selon nous que par un changement de paradigme dans le système de fiscalisation des revenus, par une sanctuarisation de la finalité, telle qu'elle est instaurée par ailleurs par le Code des sociétés et des associations. Parmi les contraintes juridiques

2494. Pour rappel, depuis la disparition des S.F.S., et en vertu de l'article 1:1 du C.S.A., toute société doit avoir un but de lucre sociétaire (distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect), mais toute société peut par ailleurs poursuivre d'autres buts, le cas échéant, désintéressés (voy. *supra*, n° 507). Le système fiscal belge retient toujours que l'I.Soc. est l'impôt qui sied par nature aux sociétés, un assujettissement naturel qui découle d'une jurisprudence ancienne, développée en droit des personnes morales, qui prend appui sur la notion du contrat de société de l'article 1832 du Code civil (« contrat dans lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre quelque chose en commun, dans la vue de partager le bénéfice qui pourrait en résulter »; voy. *supra*, n° 244). Depuis le milieu des années 1990, seules certaines S.F.S. (et sociétés assimilées) pouvaient (peuvent) prétendre à un assujettissement à l'I.P.M. et ce, parce que le système fiscal les qualifiait (qualifie), à l'instar des A.S.B.L., de « personnes morales sans but lucratif » (de sociétés « contre nature » si l'on s'en tient à la définition ancienne de la société). Depuis l'instauration du Code des sociétés et des associations, la coopérative agréée comme entreprise sociale « remplace » la S.F.S. Quant à son statut fiscal, voy. *supra*, n° 607.

à respecter dans l'édification d'un nouveau régime de fiscalisation des revenus, le législateur belge doit se conformer au principe d'égalité et de non-discrimination. À côté de l'argument *politique* postulant le probable soutien par les institutions européennes de la mise en œuvre d'une politique favorable à l'entrepreneuriat social, des arguments *juridiques* peuvent à notre avis être avancés pour soutenir qu'un régime différencié pour les entreprises sociales dans le cadre d'un système de fiscalisation modulé selon l'affectation des revenus pourrait être jugé conforme au principe d'égalité et de non-discrimination, à tout le moins à l'aune du droit des aides d'État<sup>2495</sup>.

**735. L'éternel retour : la définition de l'entrepreneuriat social.** Définir l'entrepreneuriat social est ce par quoi nous avions entamé l'étude. C'est également ce par quoi nous souhaitons la clore, compte tenu de son caractère primordial. L'étude de la réglementation des aides d'État l'a confirmé : la mise en place d'une politique publique spécifique pour les entreprises sociales implique précisément d'identifier ce qui fait la spécificité des entreprises sociales, au moyen d'un dispositif légal contraignant pour garantir leur crédibilité et la validité de la politique que le législateur souhaite mettre en œuvre.

Le Code des sociétés et des associations ne contribue pas à l'identification de la spécificité des entreprises sociales, que du contraire. Le ministre de la Justice l'a affirmé, « 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<sup>2496</sup> ». Or, une A.S.B.L. n'est pas nécessairement tournée vers l'intérêt général ou vers un intérêt qui dépasse la satisfaction de ceux de ses membres. Aussi, le public pourrait ne plus associer l'entrepreneuriat social qu'à une variante de la société coopérative alors que les entrepreneurs sociaux opteraient peut-être pour d'autres formes qui conviennent mieux à leurs besoins et à leurs objectifs.

Pour définir l'entrepreneuriat social, l'*approche par le statut* montre jusqu'ici ses limites car, si les cadres existants peuvent servir à la mise en place d'une dynamique d'entrepreneuriat social, ceux-ci sont nécessaires, mais non suffisants<sup>2497</sup>. L'idée d'un « agrément comme entreprise sociale » est peut-être une piste à creuser pour créer un cadre légal *ad hoc*. Toutefois, il conviendrait, d'une part, de réfléchir à l'opportunité d'en ouvrir l'accès

---

2495. Il reviendrait en effet à la Cour constitutionnelle d'apprécier, *via* le raisonnement « par étapes » ou « par tests » (voy. *supra*, n° 676), la compatibilité d'un tel régime à l'aune du principe d'égalité et de non-discrimination en droit belge.

2496. *Doc. parl.*, Chambre, 2018–2019, n° 54–3119/011, p. 53.

2497. Voy. *supra*, n° 479.

à toutes les formes de structures<sup>2498</sup> (en consacrant par là l'*approche par la finalité*), et d'autre part, de s'assurer que la spécificité des entreprises soit bel et bien prise en considération (par des mécanismes d'*asset lock*, mais également<sup>2499</sup> 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<sup>2500</sup>, tout comme l'ordonnance bruxelloise relative à l'agrément et au soutien des entreprises sociales du 23 juillet 2018<sup>2501</sup>, pourraient offrir d'intéressantes pistes de réflexion à cet égard<sup>2502</sup>.

---

2498. Si le secteur associatif a marqué une si vive opposition au possible agrément des A.S.B.L. comme entreprises sociales (voy. *supra*, n° 539), 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.

2499. F. Petrella et N. Richez-Battesti, « Business social, entreprise sociale et E.S.S. : quelles formes de gouvernance ? entre similitudes et divergences... », *op. cit.*, p. 355 (au sujet des organisations relevant de l'économie sociale et solidaire en France, les auteures précisent que « insuffisamment distinguer les formes de gouvernance en insistant sur la finalité sociale que les organisations partagent comporte, dès lors, un risque de banalisation »).

2500. 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, *op. cit.*

2501. 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 oeuvre 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.

2502. Voy. aussi à cet égard A. Fici, « A European Statute for Social and Solidarity-Based Enterprise », *op. cit.*, p. 17-19.



## Conclusions générales

**736. Plan.** Nos conclusions générales se décomposent en deux parties distinctes. Nous évoquerons d'abord les principaux apports de l'étude (1) puis les pistes de recherches futures que celle-ci suscite (2).

### 1. Les principaux apports de l'étude

**737. Présentation.** Pour souligner les apports de l'étude, une brève synthèse de celle-ci (a) précédera un retour aux deux fils rouges de notre étude (b et c) avant le mot de la fin (d).

#### a. Brève synthèse

**738. Mise en contexte — rappel.** Selon des instances supra- et internationales telles que l'Union européenne ou l'OCDE, la mise en place d'une politique fiscale attractive pour l'entrepreneuriat social constitue l'une des composantes essentielles d'un cadre juridique approprié. Si l'imposition des revenus n'est qu'une facette de la charge fiscale qui pèse sur un contribuable, la fiscalité directe constitue en principe un moyen privilégié pour un État d'exprimer sa souveraineté, compte tenu du fait que la fiscalité est une compétence retenue par les États membres et que l'harmonisation est minimale en la matière, par contraste avec la fiscalité indirecte. Au terme de nos prolégomènes, nous avons retenu au titre d'*entreprises sociales*, les seules organisations qui adoptent les *formes juridiques* de l'association sans but lucratif, de la fondation privée ou de la société coopérative agréée ou bien le *statut* de la société à finalité sociale.

**739. La première partie de l'étude en synthèse.** Dans la première partie de l'étude, nous avons voulu vérifier si le système belge de fiscalisation des revenus assurait à *l'ensemble* des entreprises sociales une *charge fiscale moindre*, par comparaison avec celle pesant sur les autres entreprises.

Il est apparu que le cadre fiscal n'était 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 le milieu des années 1970, 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 A.S.B.L. 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<sup>2503</sup> ou dès lors qu'une A.S.B.L. octroie des rémunérations anormalement élevées à ses membres)<sup>2504</sup>. 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<sup>2505</sup>.

**740. La seconde partie de l'étude en synthèse.** Dans la seconde partie de l'étude, nous avons voulu déterminer si, à l'avenir, un tel cadre fiscal

---

2503. Même s'il faut rappeler que, d'après les circulaires administratives, quand la société distribue un dividende ou même prévoit l'éventualité d'une telle distribution, elle serait alors censée se livrer à des opérations de caractère lucratif.

2504. Voy. *supra*, n<sup>os</sup> 306, 402, 477.

2505. Voy. *supra*, n<sup>o</sup> 115.

approprié et cohérent pourrait devenir une réalité. Le 4 avril 2019, la loi introduisant le Code des sociétés et des associations était publiée. Un mois plus tard, la loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au C.S.A. apparaissait au Moniteur belge. Par contraste avec la réforme d'ampleur menée par le C.S.A., et plus largement, avec la refonte du droit économique, le système « I.P.M./I.Soc. » demeure inchangé pour, a-t-on annoncé, assurer la « neutralité fiscale » du Code des sociétés et des associations. L'instauration d'un cadre fiscal approprié et cohérent n'est donc pas prévue à l'agenda. Pour mettre en place ce cadre *ad hoc* qu'appellent de leurs vœux les instances internationales, il semble inévitable d'abandonner le système « I.P.M./I.Soc. ». Pour le remplacer, nous avons souligné qu'un changement de paradigme devrait avoir lieu en matière de fiscalité directe. En effet, dans une entreprise sociale, le but principal est de réaliser une finalité sociale et non d'accroître, *via* le bénéficiaire, le patrimoine d'associés ou d'actionnaires. Un tel accroissement est soit exclu, soit limité. Si les entreprises sociales se livrent, elles aussi, à une activité économique, ce sont les questions du « pour quoi ? » et du « comment ? » qui font leur spécificité. Or, la finalité — qui peut être matérialisée pour partie dans la politique d'affectation des ressources — ou encore les pratiques de gouvernance n'apparaissent pas aujourd'hui comme des critères de modulation de la fiscalisation des revenus des personnes morales.

**b. Retour sur le premier fil rouge de l'étude : l'existence de tensions persistantes entre droit fiscal et droit des personnes morales**

**741. L'hypothèse à vérifier : l'interdépendance de l'ensemble des branches du droit — rappel.** En 1968, le procureur général Krings évoquait l'état d'*interdépendance de l'ensemble des branches du droit*, en vertu duquel le droit commun peut avoir une influence sur le droit fiscal tout comme le droit fiscal peut réciproquement exercer une influence sur les institutions du droit commun<sup>2506</sup>. Dans le cadre limité de l'étude que nous avons menée, nous avons voulu vérifier si un tel état d'interdépendance existait entre le droit des personnes morales et le droit fiscal, en ce qui concerne plus particulièrement le traitement des revenus produits par les activités des entreprises sociales.

**742. La vérification de cet état d'interdépendance.** La généalogie des rapports entre droit des personnes morales et droit fiscal a confirmé l'existence de cet état d'interdépendance. En effet, concernant les A.S.B.L., les anciens régimes de fiscalisation des revenus des A.S.B.L. fournissent un éclairage sur

---

2506. E. Krings, « Les lacunes en droit fiscal », *op. cit.*, p. 481. Voy. également à ce sujet : J. Schmidt, *op. cit.*

des controverses contemporaines du droit *non fiscal* (comme la notion de but de lucre commercial<sup>2507</sup> ou encore celle d'accessoriété<sup>2508</sup>). D'un autre côté, le système « I.P.M./I.Soc. » a été mis en oeuvre pour réguler l'*activité économique* des A.S.B.L.<sup>2509</sup>. En ce qui concerne les sociétés coopératives agréées, le phénomène de globalisation des revenus qui était connu bien avant 1962 et l'association par nature d'une société à l'impôt des sociétés découlent de la notion de société telle que la jurisprudence l'a élaborée en droit des personnes morales et selon laquelle la société a une existence tout entière consacrée à la réalisation et au partage de bénéfices<sup>2510</sup>.

**743. Les conséquences de cet état d'interdépendance.** Quant aux perspectives concernant l'évolution des rapports entre droit des personnes morales et droit fiscal, vu l'état d'interdépendance entre les deux corps de règles, nous avons émis des doutes quant à la possibilité qu'une réforme substantielle du droit des personnes morales, telle que le C.S.A., puisse se révéler fiscalement neutre à l'égard du régime de fiscalisation des revenus des personnes morales, bien que ce soit l'objectif du législateur. Il y a certes les interactions dues au fait que droit des personnes morales et droit fiscal mobilisent les mêmes notions (comme l'accessoriété). Il y a surtout le fait que la refonte du droit économique et, spécifiquement, la reconnaissance unanime de l'A.S.B.L. en tant qu'acteur économique à part entière dans le C.S.A., remet en cause le fondement même du système « I.P.M./I.Soc. ». 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 des bénéfices à ses membres<sup>2511</sup>.

Dans le cadre de réflexions prospectives, nous avons tenté de mettre en exergue l'interdépendance entre le droit des personnes morales et le droit fiscal pour la mise en oeuvre d'un cadre fiscal approprié et cohérent. Pour qu'une politique fiscale ciblée puisse être reconnue valide (compte tenu du principe d'égalité et de non-discrimination) et, plus largement, pour que la crédibilité des entreprises sociales soit assurée, il convient que la spécificité des entreprises sociales soit reconnue. Les cadres juridiques proposés par le Code des sociétés et des associations pourraient-ils être utilisés dans cette perspective? Compte tenu des orientations qui ont été suivies, on peut en douter. À l'image de leur histoire, les destins du droit fiscal et du droit des personnes morales apparaissent liés.

---

2507. Voy. *supra*, n° 409.

2508. Voy. *supra*, n° 410.

2509. Voy. *supra*, n° 487.

2510. Voy. *supra*, n° 281.

2511. Voy. *supra*, n° 576.

**c. Retour sur le second fil rouge : les frictions entre activité et finalité des personnes morales en droit belge**

**744. Rappel.** Tout au long de l'étude, nous avons pu mettre en exergue une certaine tension entre l'activité et la finalité des personnes morales, dans le cadre de l'examen de leur régime juridique.

**745. Des évolutions quasi-croisées en droit des personnes morales et en matière de fiscalisation des revenus.** Cette tension a permis de dégager des évolutions divergentes du droit des personnes morales et du système de fiscalisation des revenus. Le regard que le législateur pose sur les entreprises sociales a changé. À cet égard, il faut distinguer l'évolution du droit des personnes morales (et plus largement du droit économique) et l'évolution relative du système de fiscalisation de leurs revenus. Dans les deux cas, c'est l'évocation de l'appréhension de l'A.S.B.L. qui peut le mieux faire ressortir les changements au fil du temps.

À l'origine, la finalité sociale ou la poursuite de l'intérêt général n'était pas l'affaire d'une société privée, mais l'apanage de l'État. Après la Première Guerre mondiale, le législateur belge a consenti à une certaine « délégation » de cet intérêt général à deux types de personnes juridiques, l'association sans but lucratif, d'une part, l'établissement d'utilité publique, d'autre part. Depuis la loi du 27 juin 1921<sup>2512</sup>, la place de l'association sans but lucratif sur la scène économique fait l'objet de discussions<sup>2513</sup> : elle doit tantôt être cantonnée à un second rôle — sa place n'est pas sur le marché sauf à titre marginal (« accessoriété-activité ») — ; elle peut tantôt y camper un rôle d'envergure — l'activité économique est licite si les ressources engrangées par ce biais servent la mission première de l'association (« accessoriété-finalité »). Concernant l'application du droit commercial, la situation est bien plus nette : l'association sans but lucratif n'est pas un commerçant et n'est donc pas soumise au droit commercial. Cette position « hors champ » de la commercialité a servi de fer de lance à ceux qui contestent que ces associations puissent marcher sur les plates-bandes des sociétés puisqu'elles n'avaient pas à en respecter les règles du jeu et, en l'occurrence, celles du marché. D'autres ont essayé de démontrer que ces mêmes associations avaient, au contraire, plus à perdre qu'à gagner à se voir ainsi exclues. La refonte du droit économique a parachevé le mouvement de relégation du

2512. Loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, *M.B.*, 1<sup>er</sup> juillet 1921.

2513. C'est en premier lieu lors de l'examen du champ d'action d'une A.S.B.L. que nous avons pris conscience de cette tension entre activité et finalité (en distinguant les approches de l'« accessoriété-activité » et de l'« accessoriété-finalité »). Compte tenu de l'existence de ces deux approches, la réforme instaurée par le C.S.A. apparaît tantôt comme une révolution conceptuelle, tantôt comme une clarification textuelle.

droit commercial et du commerçant au profit du droit économique et de l'entreprise (dont le symbole le plus éclatant est la disparition du Code de commerce en tant que tel). Dans ce contexte, dès lors que l'A.S.B.L. est soumise aux mêmes règles du jeu, rien n'interdit plus à une A.S.B.L. de jouer et donc de réaliser toute activité à pur et à plein afin de poursuivre sa fin. Le Code des sociétés et des associations suit exactement le mouvement en supprimant le critère relatif aux activités admises pour définir la spécialité légale des personnes morales<sup>2514</sup>. La *sanctuarisation de la finalité* est consacrée en droit des personnes morales.

L'analyse historique de la jurisprudence de la Cour de cassation l'a révélé : dès 1921, une A.S.B.L., même si elle se livrait à une activité économique, ne pouvait pas voir ses recettes d'activités grevées d'une taxe professionnelle en raison de sa *finalité*<sup>2515</sup>. Le législateur a tenu ces structures à l'abri de l'imposition de leurs recettes d'activités. Lors de la grande réforme de 1962, le législateur affirme sa volonté de maintenir ce cap pour les A.S.B.L. en particulier et l'a traduit expressément dans les textes de loi. En 1976 par contre, et comme en témoignent très clairement les travaux préparatoires de l'époque, le législateur a voulu marquer une rupture nette et donner un signal clair : pour de mêmes activités réalisées, un même impôt doit être prélevé. Le système de fiscalisation des revenus devient désormais un instrument de lutte contre la concurrence déloyale qui serait menée par les A.S.B.L. à l'encontre des sociétés commerciales. Pour assurer ce qui est revendiqué comme une « saine concurrence » entre les groupements, l'attention du législateur est dorénavant focalisée sur la dimension économique d'une A.S.B.L. — 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.

**746. Égalité, activité et finalité.** Dans le cadre de nos réflexions prospectives, nous avons souligné qu'un traitement fiscal différencié pour les entreprises sociales pourrait être jugé conforme au principe d'égalité et de non-discrimination. Or, c'est déjà ce même principe qui sous-tend la réforme de 1976, une lutte contre une situation discriminatoire, une

---

2514. On peut également évoquer la suppression de la distinction entre sociétés civiles et sociétés commerciales.

2515. Les profits ne devaient pas être imposés dès la réunion de deux conditions à savoir, d'une part, l'affectation intégrale des profits à la réalisation des fins d'intérêt général en vue desquelles l'association avait été constituée et, d'autre part, le caractère nécessaire des occupations accessoires ayant donné naissance à ces profits à la réalisation de l'objet social. L'affectation des ressources à l'objectif poursuivi est le critère qui permettait de s'assurer que l'A.S.B.L. ne poursuivait effectivement ni son enrichissement ni celui de ses membres. Au contraire du critère de nécessité, le critère de l'affectation se révélait tout à fait essentiel pour vérifier l'absence de but de lucre (voy. *supra*, n° 369 v. n° 370).

distorsion en matière de concurrence entre entreprises qui s'est traduite par la mise en place d'une logique « même activité, même impôt ». La concurrence loyale entre les acteurs économiques et l'obligation de traiter également/inégalement des situations comparables/non comparables ne sont au fond que des déclinaisons d'un seul et même principe, le principe d'égalité et de non-discrimination, adoptant deux angles de vue différents : alors que la concurrence loyale<sup>2516</sup> place le curseur sur la question de *ce qui est fait* — l'activité —, le traitement différencié qu'appelle la coexistence de situations non comparables, permettrait de saisir la spécificité des entreprises sociales, leur finalité en posant les questions du *pour quoi* et du *comment*.

#### d. *Le mot de la fin*

747. En fin de compte, il nous paraît fort à propos de synthétiser les réflexions livrées par M. Amblard à l'égard du droit associatif français. L'auteur met en évidence que la conception rigide de l'approche commerciale crée des distorsions évidentes entre les différentes personnes morales exerçant dans la sphère économique, alors que l'égalité de traitement de tous les acteurs de la vie économique, peu importe leur forme juridique, apparaît comme une condition fondamentale. *Dans un premier temps*, il suggère une réforme législative qui instaurerait un corps de règles communes applicables à l'ensemble des personnes morales de droit privé. Une telle réforme consisterait à définir un « droit commun » auquel pourraient se référer tant l'association que la société : tous les groupements économiques seraient soumis à un traitement juridique identique et aux mêmes formalités. Cette approche, inspirée des pratiques anglo-saxonnes, permettrait de classer toutes les personnes morales de droit privé au sein d'une même famille. Cette réforme déciderait ainsi de l'abandon de la distinction entre activité commerciale

---

2516. Voy. A. Supiot, *L'esprit de Philadelphie, La justice sociale face au marché total*, op. cit., p. 99 : « Dans un monde géré comme un ensemble de ressources quantifiables, l'égalité ne peut en effet être pensée autrement que comme une indifférenciation, et la différence comme une discrimination. » D. Hiez, *Guide pour la rédaction d'un droit de l'économie sociale et solidaire*, op. cit., p. 112 : « Cette indifférence à la nature juridique, aux objectifs de l'Économie Sociale et, partant, aux contraintes particulières qui pèsent sur elles du point de vue économique et financier est parfois renforcée par des interprétations jurisprudentielles et doctrinales qui véhiculent régulièrement l'idée que la norme sur le marché est l'entreprise qui poursuit un but lucratif, afin de maximiser les profits ou la rentabilité du capital investi. Ainsi, le modèle de l'entreprise capitaliste à but lucratif a imprégné l'ensemble des réglementations européennes. En dépit des avantages d'intérêt général retirés de la présence de telles structures sur le territoire des États membres de l'UE, et hormis l'éventuelle identification de services d'intérêt économique général, ni le droit des groupements ou droit des sociétés, ni le droit des marchés publics, ni le droit fiscal ne distinguent les entreprises et organisations de l'ESS des autres formes d'entreprises. »

et activité civile pour préférer une approche « plus pragmatique<sup>2517</sup> » que le droit économique, seul, autoriserait. *Dans un second temps*, une fois l'égalité juridique assurée entre les différents opérateurs économiques, « rien n'empêcherait ensuite de procéder [...] à une différenciation fiscale entre les groupements selon leur objet et la destination de leurs excédents<sup>2518</sup> ». Du point de vue fiscal, l'application d'un traitement différencié assurerait le respect du principe d'égalité qui n'interdit pas les distinctions de traitement entre les différentes catégories de personnes se trouvant dans des situations différentes. La mise en œuvre du droit fiscal permettrait d'assurer ce traitement différencié aux associations et, plus largement, à l'ensemble des entreprises d'utilité sociale. Pour donner à une telle réforme de bonnes chances de succès, l'auteur recommande de prêter une attention toute particulière à la qualité des critères distinctifs qui conditionneraient l'octroi du traitement différencié ainsi qu'à leur degré d'acceptabilité pour les acteurs socio-économiques<sup>2519</sup>.

Ces propos ont une résonance particulière dans le contexte belge vu la consécration de ce droit commun des personnes morales de droit privé. Selon le « programme » de M. Amblard, une différenciation fiscale selon le but poursuivi par les groupements et la destination de leurs excédents serait *permise* en France<sup>2520</sup>. Compte tenu de la consécration du principe d'« égalité catégorielle<sup>2521</sup> » en droit belge, une telle différenciation y serait désormais *requis*.

## 2. Les pistes de recherches futures

**748. Les limites de l'étude et la gouvernance inclusive comme nouveau champ d'investigation.** Selon la définition européenne que nous avons retenue, une entreprise sociale se caractérise par l'exercice d'une activité économique, par la poursuite d'une finalité sociale, mais également par la mise en œuvre d'une gouvernance inclusive. Compte tenu de l'attention portée aux frictions entre *activité* et *finalité* des personnes morales en droit belge, nous avons analysé les deux premières dimensions : l'activité économique et la finalité sociale. Ainsi, bien que son importance pour saisir la spécificité de l'entreprise sociale en Europe n'a pas été occultée, la question de la gouvernance inclusive n'a pas été intégrée à l'étude. Cette question pourrait, par conséquent, constituer pour nous ou pour d'autres un nouveau champ d'investigation.

---

2517. C. Amblard, « Cent ans de pratique associative (II<sup>e</sup> partie) », *R.E.C.M.A.*, n° 283, février 2002, p. 32–45, spéc. p. 38.

2518. *Ibid.*, p. 39.

2519. *Ibid.*, p. 38–41.

2520. *Voy. supra*, n° 675.

2521. *Ibid.*



**749. Un point de départ, la gouvernance inclusive, et deux pistes de recherches parmi d'autres.** La gouvernance inclusive est en effet au cœur de la définition européenne de l'entreprise sociale<sup>2522</sup>. Cette caractéristique est d'ailleurs évoquée dans la résolution du Parlement visant à l'adoption d'un label pour les entreprises de l'économie sociale et solidaire : « Les entreprises de l'économie sociale et solidaire devraient être gérées conformément à un *modèle de gouvernance démocratique*, qui associe aux prises de décisions leurs employés, leurs clients et leurs parties prenantes concernées par leurs activités; [...] ce modèle participatif est une procédure structurelle destinée à vérifier que l'entreprise poursuit bel et bien sa finalité sociale; [...] le poids des membres dans la prise de décision ne devrait pas reposer exclusivement ni essentiellement sur les capitaux qu'ils pourraient éventuellement détenir, même lorsque la forme juridique adoptée pour l'entreprise de l'économie sociale et solidaire est celle d'une entreprise commerciale<sup>2523</sup>. » Au départ de la notion de gouvernance inclusive, deux nouvelles pistes de recherches peuvent notamment être tracées, l'une dans la sphère de l'entrepreneuriat social, l'autre qui dépasse celle-ci.

**750. Première piste de recherches.** La première piste de recherches consiste à réexaminer les différents types d'entreprises sociales à travers le prisme de la gouvernance économique. Les différents cadres et statuts empruntés par les entrepreneurs sociaux imposent-ils le respect de principes consacrant la démocratie économique et en permettent-ils le contrôle ? Dans ce cadre, l'importance d'un environnement juridique ou institutionnel qui *rehausse* les pratiques sociales est en effet mise en évidence<sup>2524</sup>. Quelle

---

2522. Voy. *supra*, n° 22.

2523. Considérant AC de la résolution du Parlement européen contenant des recommandations à la Commission relatives à un statut pour les entreprises de l'économie sociale et solidaire, *op. cit.*

2524. Voy. J.-L. Laville, *op. cit.*, spéc. p. 304 : « Pour [Mauss], la véritable transformation ne peut être recherchée qu'à partir d'inventions institutionnelles ancrées dans des pratiques sociales; elles peuvent indiquer les voies d'une réinscription de l'économie dans des normes démocratiques en évitant un volontarisme politique qui débouche sur l'autoritarisme. La réflexion sur la conciliation entre égalité et liberté, qui demeure le point nodal de la démocratie dans une société complexe, selon Polanyi [2008], ne peut progresser que par la prise en compte des réactions émanant de la société. Il s'agit de s'appuyer sur des pratiques pour informer sur leur existence, les étudier et les renforcer, autrement dit de partir du 'mouvement économique réel' et non pas d'un projet de réforme sociale plaqué sur la réalité. L'associationnisme ne peut donc être étudié par la seule histoire des idées, il exige une approche imbriquée des idées et des pratiques. » Voy. aussi J.-L. Laville *et alii*, « Théorie de l'entreprise sociale et pluralisme : L'entreprise sociale de type solidaire », *Revue Interventions économiques*, n° 2016/54, p. 11 : « Il serait naïf de croire que les entreprises solidaires s'imposent par leurs performances économiques. Elles pâtissent constamment de discriminations négatives inscrites dans le cadre institutionnel au sens large. Un changement à ce niveau est indispensable, principalement dans les cadres légaux et dans les politiques publiques, qui sont à déconstruire (en délégitimant les pouvoirs

analyse pourra être faite de l'environnement proposé par le Code des sociétés et des associations ?

**751. Seconde piste de recherches.** La seconde piste de recherches consiste, sans se limiter à la sphère de l'entrepreneuriat social<sup>2525</sup>, à aborder le débat relatif à la démocratisation de l'économie avec, au centre des discussions, l'entreprise. Dans la littérature, comme dans l'actualité<sup>2526</sup>, l'entreprise apparaît en effet au carrefour de différentes visions. En grossissant le trait<sup>2527</sup>, l'entreprise est tantôt considérée comme la « chose » des actionnaires, tantôt comme un « sujet » dont l'identité et la « raison d'être » seraient à déterminer par le biais d'une décision collective. Dans le premier cas, l'entreprise est vue comme la *propriété des actionnaires (shareholders)* lesquels escomptent une rentabilité maximale de celle-ci ; l'on peut évoquer ce discours comme l'expression du néolibéralisme. Ce modèle apparaît comme la vision dominante, la « nouvelle raison du monde<sup>2528</sup> ». Dans le second cas, est défendue une nature *politique* de l'entreprise<sup>2529</sup>, l'entreprise étant conçue comme

---

et hiérarchies institués). » Dans le même sens, MM. Dardot et Laval relèvent que l'aide accrue de l'État pour compenser la pression concurrentielle du marché est indispensable et qu'il est essentiel « de faire de la coopération démocratique un critère de la contribution de l'économie sociale à la société et *donc* un des critères des aides, exemptions fiscales ou financements à lui apporter » (P. Dardot et C. Laval, *COMMUN. Essai sur la révolution au XXI<sup>e</sup> siècle*, Paris, La Découverte, 2014, p. 453).

2525. Dans cette perspective notons que MM. Dardot et Laval, notamment, soulignent que l'entrepreneuriat social est présentée comme une « voie majeure de transformation de l'économie dans un sens plus démocratique » (P. Dardot et C. Laval, *COMMUN. Essai sur la révolution au XXI<sup>e</sup> siècle, op. cit.*, p. 450). Ces auteurs évoquent également ses possibles dérives, à savoir que, à défaut de pouvoir s'affirmer comme un pôle économique différent, le projet politique d'alternative à l'économie dominante n'est au fond qu'un mirage, le secteur associatif obéissant alors à une « logique de sous-traitance à bon marché de l'État social, compatible avec le nouvel esprit du capitalisme » (*ibid.*, p. 451). Voy. notamment à ce sujet : P. Frémeaux, « L'économie sociale et solidaire, virage ou mirage ? », *Le journal de l'école de Paris du management*, n° 2012/2, p. 21–28 ; M. Hély et P. Moulévrier, « Économie sociale et solidaire » : quand les sciences sociales enchantent le travail », *Idées économiques et sociales*, n° 2009/4, p. 30–41.
2526. Cf. la loi n° 2019–486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, publiée au Journal officiel de la République française le 23 mai 2019 (loi PACTE). L'on y consacre notamment la notion d'intérêt social de l'entreprise tout en reconnaissant la possibilité aux sociétés qui le souhaitent de se doter d'une raison d'être dans leurs statuts.
2527. Voy. O. Weinstein, « Quelques controverses théoriques. L'entreprise dans la théorie économique », *Comprendre l'économie : Cahiers français*, vol. 1, n° 345, 2007, p. 91–95.
2528. Voy. P. Dardot et C. Laval, *La nouvelle raison du monde. Essai sur la société néolibérale*, Paris, La Découverte, 2009.
2529. O. Favereau, « La 'fin' de l'entreprise privée », in Alain Supiot (dir.), *L'entreprise dans un monde sans frontières : perspectives économiques et juridiques, op. cit.*, p. 305–320, spéc. p. 312.

un site de détermination d'une *politique collective*, par le biais de *rapports de pouvoir*. Un lien est souvent établi avec la théorie dite « des parties prenantes » (*stakeholders*)<sup>2530</sup>.

Le second modèle fait apparemment figure d'alternative à la vision dominante. La responsabilité sociale ou sociétale des entreprises (ci-après, RSE) — définie comme « la responsabilité des entreprises vis-à-vis des effets qu'elles exercent sur la société<sup>2531</sup> » — apparaît comme un exemple topique de la confrontation de ces deux discours : si, dans l'approche *shareholders*, se préoccuper de responsabilité sociale, c'est trahir la confiance des actionnaires propriétaires de l'entreprise « en usurpant la fonction d'homme politique<sup>2532</sup> », c'est de l'approche *stakeholders* dont découlerait la démarche de RSE<sup>2533</sup>. Différents auteurs se sont toutefois attelés à démontrer que, derrière une « démarche centrée sur le traitement des externalités négatives et des injustices (sociales) qui découlent des activités des entreprises, principalement sous l'angle du respect des droits de l'homme, des droits des travailleurs et de l'environnement<sup>2534</sup> », les entreprises « sont conduites à adopter un comportement socialement responsable en vue d'obtenir des avantages ou, à tout le moins, d'éviter des désagréments sur le marché des produits et le marché des capitaux, dans un objectif de maximisation de la richesse<sup>2535</sup> ». Pour M. Chamayou, la théorie des parties prenantes « fournit au management

2530. L'on associe traditionnellement cette théorie à Robert E. Freeman (R.E. Freeman, *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman, Boston, 1984) même si l'on évoque des sources bien antérieures à ses travaux (notamment : M.P. Follett, *The New State*, Longmans, Green and Co, 1918 ; A.A. Berle et G. Means, *The Modern Corporation and the Private Property*, New York, McMillan, 1932 ; E.M. Dodd, « For Whom Corporate Managers Are Trustees: A Note », *Harvard Law Review*, mai 1932, p. 1145–1163 ; H.R. Bowen, *Social Responsibilities of the Businessman*, University of Iowa Press, 1953). Concernant l'historique, voy. notamment S. Mercier, « Une analyse historique du concept de parties prenantes : quelles leçons pour l'avenir ? », *Management & Avenir*, n° 2010/3, p. 142–156.

2531. Communication de la Commission — Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011–2014, *op. cit.*, point 3.1., p. 7.

2532. M. Friedman, « The social responsibility of business is to increase profits », *The New-York Times*, 13 septembre 1970 (traduction libre d'Olivier Favereau, in « La 'fin' de l'entreprise privée », *op. cit.*, spéc. p. 305).

2533. R.E. Freeman et A. Moutchnik, « Stakeholder Management and CSR: Questions and Answers », *UmweltWirtschaftsForum*, vol. 21, n°s 1–2, 2013, p. 5–9. Voy. toutefois, concernant la mise en évidence d'un paradoxe entre la convocation des travaux d'Ed Freeman dans le champ de l'éthique des affaires et le champ d'application d'origine de la théorie (la stratégie) : Y. Pesqueux, « Robert E. Freeman et la théorie des parties prenantes en question », Cours, France, 2017.

2534. R. Aydogdu, *La sanction des sociétés par l'État et le marché. Une analyse microscopique de la « régulation » dans le droit des affaires contemporain*, *op. cit.*, n° 188.

2535. *Ibid.*, n° 206.

à la fois le lexique d'un discours éthique et les catégories opératoires pour une gestion stratégique de la contestation<sup>2536</sup> ».

Si l'on peut situer l'entreprise à un niveau *micro*, la confrontation des discours se prolonge au niveau *macro* : la vision néolibérale (*shareholders*) soutient que l'État doit au fond aligner ses pratiques sur celles des entreprises privées, les « citoyens-contribuables » étant des actionnaires qui contribuent à financer certains services rendus par l'État — dans des situations d'« échec du marché » — en ayant en vue un certain *return*<sup>2537</sup>. L'approche des parties prenantes (*stakeholders*) tend à considérer l'entreprise comme un lieu de décision collective, voire de *démocratie*<sup>2538</sup> à l'instar de l'État. De la confrontation des discours émergent des logiques inversées. Dans le premier cas, la logique du marché devrait ainsi s'étendre à l'État. Dans le second, c'est la logique démocratique — considérée comme une caractéristique essentielle de nos États occidentaux — qui devrait s'étendre aux modes de fonctionnement de l'entreprise.

Une telle recherche entend notamment mettre en évidence les fondements théoriques de ces approches qui structurent les débats, les prises de décision politique<sup>2539</sup> et qui révèlent, par l'intermédiaire de l'entreprise, une certaine vision de la société. Concernant les sources d'inspiration de ces deux modèles, l'on tend parfois à instaurer une dichotomie entre le modèle rhénan ou continental « selon lequel l'entreprise est d'abord un *sujet économique*, poursuivant ses intérêts propres, qui ne se confondent ni

---

2536. G. Chamayou, *La société ingouvernable. Une généalogie du libéralisme autoritaire*, Paris, La Fabrique, 2018, p. 151. Voy. aussi *ibid.*, p. 153 : « La réorientation néolibérale de la gouvernance d'entreprise, son réalignement drastique sur le profit actionnarial ne va pas sans entraîner des impacts sociaux et environnementaux massifs, qui, si Polanyi a raison, tendent historiquement à susciter de puissants contre-mouvements sociaux auxquels le management ne saurait en retour faire face en restant dépourvu de pensée stratégique *ad hoc*. »

2537. F. Hayek, *Droit, législation et liberté*, Paris, PUF, 2013, p. 687–725, et spéc. p. 704.

2538. Cf. notamment les travaux d'Isabelle Ferreras et, en particulier : I. Ferreras, *Firms as Political Entities. Saving Democracy through Economic Bicameralism*, Cambridge/New York City, Cambridge University Press, 2017.

2539. Cf. la loi PACTE (voy. *supra*, note subpaginale [2526]) par le biais de laquelle le Gouvernement français a souhaité « redéfinir le capitalisme européen » (cf. interview « Les Échos » du 10 avril 2018). En filigrane des discussions relatives à cette loi, l'on retrouve nos deux approches (<http://recma.org/actualite/la-loi-pacte-une-consecration-de-la-demarche-rse>). Parmi les promoteurs de la vision « alternative » de l'entreprise, l'on retrouve notamment différents chercheurs et universitaires et, notamment : B. Segrestin et A. Hatchuel, *Refonder l'entreprise*, Paris, Seuil, 2012 ; J.-P. Robé, *L'entreprise et le droit*, Paris, PUF, 1999 ; F. Eymard-Duvernay *et alii*, « Des contrats incitatifs aux conventions légitimes. Une alternative aux politiques néo-libérales », in F. Eymard-Duvernay (dir.), *L'économie des conventions : méthodes et résultats*, t. II — Développements, Paris, La Découverte, 2006, p. 17–42.

avec ceux des salariés ni avec ceux des actionnaires<sup>2540</sup> », et le modèle anglo-américain « selon lequel l'entreprise est d'abord et avant tout un *objet économique*, relevant du seul pouvoir des actionnaires<sup>2541</sup> ». Cette dichotomie apparaît cependant contestable à double titre. Premièrement, l'on pourrait attribuer à la théorie des parties prenantes une paternité anglo-saxonne<sup>2542</sup>. Deuxièmement, le néolibéralisme est global<sup>2543</sup> et, du reste, si l'on s'en tient à ses principales sources d'inspiration, il apparaît que l'effort de régénération de la pensée libérale a été schématiquement d'abord initié en Allemagne (ordolibéralisme allemand) puis aux États-Unis (néolibéralisme américain).

Au départ de cas pratiques et en comparant différents systèmes juridiques d'Europe continentale, cette recherche vise à s'interroger sur la question de la finalité des dispositifs de démocratisation : la mise en place de processus de démocratisation dans l'entreprise est-elle de nature à engendrer une véritable codétermination de la politique de l'entreprise ou est-elle, au contraire, un instrument de légitimation du pouvoir et du système en place<sup>2544</sup> ?

---

2540. A. Supiot, « L'entreprise face au Marché total », in A. Supiot (dir.), *L'entreprise dans un monde sans frontières : perspectives économiques et juridiques*, op. cit., p. 15–22, spéc. p. 19–20.

2541. *Ibid.*, p. 20.

2542. Voy. *supra*, note subpaginale (2530).

2543. D. Piron, *Gouverner les régions par les finances publiques*, Bruxelles, Larcier, 2019, p. 87 : « Rationalité mondiale, le néolibéralisme est également une rationalité globalisante, qui poursuit l'ambition de reconfigurer radicalement le fonctionnement de la société — des modes d'action des gouvernements à la conduite des sujets individuels et collectifs. »

2544. Dans cette seconde hypothèse, et en d'autres termes, la mise en place de ces mécanismes ne sert-elle pas le système en place — ne contribue-t-elle pas à son maintien ? — en légitimant les décisions prises et donc en muselant les possibles contestations, les contestataires potentiels étant associés à la prise de décision elle-même ? À ce sujet, voy. notamment L. Boltanski et E. Chiapello, *Le nouvel esprit du capitalisme*, Paris, Gallimard, 1999 ; G. Chamayou, op. cit., p. 227 (synthétisant la pensée de Schmitt sur les causes de l'avènement de l'« État total » « si l'État intervient dans l'économie, c'est parce que la société intervient dans l'État. *L'étatisation de la société n'est que l'effet de la 'sociétalisation' de l'État* ») ; p. 245 (« Quoi qu'il en soit, le vent était bel et bien en train de tourner dans l'idéologie dominante : tandis que, dans la phase précédente, les défenseurs du système pointaient assez unanimement les tensions, voire l'incompatibilité entre capitalisme et démocratie, un nouveau discours se mettait à les présenter comme étant synonymes [...]. Comment s'explique ce retournement ? Si l'on chante dorénavant les louanges d'une démocratie hier encore abhorrée, c'est bien sûr à la stricte condition implicite de ne célébrer sous ce nom que ce que certains qualifient aujourd'hui de '*post-démocratie*', un *résidu vide*, une *forme sans substance* ») ; p. 266 (« On a pu présenter le néolibéralisme comme étant l'expression d'une 'phobie d'État'. En réalité, il s'accommode très bien du pouvoir d'État, y compris sous des formes autoritaires, tant que cet État demeure libéral au plan économique. De quoi alors est-il 'phobique' ? [...] [De] l'auto-gestion. [...] L'idée selon laquelle 'l'individualité dans la coopération' puisse se révéler socialement et historiquement supérieure à la 'compétition dans l'individualisme' [...] apparaissait aux néolibéraux comme une hypothèse suffisamment crédible pour qu'ils dépensent beaucoup d'encre et de papier à la réfuter »).



## Bibliographie

- Afschrift, T., « Les a.s.b.l. exerçant une activité économique et le droit fiscal », in 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. 443–461.
- Afschrift, T., « La taxation par transparence des revenus des 'constructions juridiques' », *J.D.F.*, n° 2016/3–4, p. 65–112.
- Afschrift, T. et Daube, M., « La fiscalité des associations sans but lucratif, des associations internationales sans but lucratif et des fondations après la loi du 2 mai 2002 », in T. Bontinck (coord.), *La réforme du droit des a.s.b.l. et fondations*, Bruxelles, Jeune Barreau de Bruxelles, 2003, p. 199–287.
- Agron, L., *Histoire du vocabulaire fiscal*, Paris, L.G.D.J., 2000.
- Amand, C. et Marcelle, C., « Une régie communale autonome peut-elle poursuivre un but lucratif au sens de l'article 44 du Code de la TVA ? », note sous Bruxelles, 22 juin 2017, *R.F.R.L.*, n° 2018/2, p. 119–126.
- Amblard, C., « Cent ans de pratique associative (II<sup>e</sup> partie) », *R.E.C.M.A.*, n° 283, février 2002, p. 32–45.
- André-Dumont, A.-P., « L'exclusion d'associés dans les sociétés coopératives », in *Les conflits au sein des sociétés commerciales ou à forme commerciale*, Bruxelles, Jeune Barreau de Bruxelles, 2004, p. 201 et s.
- André-Dumont, A.-P., « Commentaire de l'article 374 du C. Soc. » (mise à jour au 30 avril 2005), in *Commentaire systématique du Code des sociétés*, Waterloo, Kluwer.
- Annaert, M., Bar, K., Rivera, E. et Soldai, A., *Manuel T.V.A.*, 3<sup>e</sup> éd., Limal, Anthemis, 2015.
- Anspach, M., « Les associations sans but lucratif et la taxe professionnelle », *Ann. Not.*, 1947, p. 81–86.
- Appermont, N., « De Kaaimantaks », *A.F.T.*, n° 2015/11, p. 5–37.

- Appermont, N., « De verhouding tussen het burgerlijk recht en het fiscaal recht binnen de Belgische rechtsorde », *A.F.T.*, n° 2018/1, p. 23–55.
- Archambault, E., « Les institutions sans but lucratif en Europe et aux États-Unis », *Gestion & Finances publiques*, n° 12, décembre 2010, p. 1003 et s.
- Austin, J., Stevenson, H. et Wei-Skillern, J., « Social and Commercial Entrepreneurship: Same, Different, or Both? », *Entrepreneurship Theory and Practice*, 2006, vol. 31, n° 1, p. 1–22.
- Autenne, A. et Collard, G., « L’apostrophe du commercialiste adressée à la conception fiscale de l’objet social : de l’inopposabilité de principe de l’objet social (statutaire) dans les relations des sociétés avec les tiers », in *Liber Amicorum Jacques Autenne – Promenades sous les portiques de la fiscalité*, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 181–209.
- Autenne, A. et Thirion, N., « L’agent économique : du commerçant à l’entreprise? », in N. Thirion (dir.), *Chroniques d’actualité en droit commercial*, CUP, vol. 143, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 10–46.
- Autenne, A. et Thirion, N., « Le Code de droit économique : première évaluation critique », *J.T.*, 2014, p. 706–711.
- Autenne, A. et Thirion, N., « 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.
- Autenne, J., « La ligne de démarcation entre les revenus divers visés à l’article 67, 1° du C.I.R. et les revenus professionnels visés à l’article 20, 3°, du C.I.R. : application des principes dégagés par la doctrine et la jurisprudence au cas des revenus recueillis de publications et de conférences », *Ann. dr. Liège*, 1986, p. 511–516.
- Autenne, J. et de Menten, B., « La détermination des activités que peuvent entreprendre les A.S.B.L. — L’apport du droit fiscal », *Liber amicorum Guy Horsmans*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p. 1–63.
- Aydogdu, R., *La sanction des sociétés par l’État et le marché. Une analyse microscopique de la « régulation » dans le droit des affaires contemporain*, thèse de doctorat, Université de Liège, 2017.
- Aydogdu, R., « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l’État (partie 1) », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2018/8, p. 669–704.
- Aydogdu, R. et Nickels, L., « La société à responsabilité limitée et les autres formes de sociétés », in R. Aydogdu et O. Caprasse (dir.), *Le Code des sociétés et des associations — introduction à la réforme du droit des sociétés*, CUP, vol. 186, Limal, Anthemis, décembre 2018, p. 66–100.
- Aydogdu, R. et Richelle, I., « Les facteurs de rattachement en droit des sociétés et en droit fiscal », in L. Herve et I. Richelle (dir.), *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2019, p. 9–103.



- Aydogdu, R., « L'Amendement : Le but lucratif d'une société coopérative : 'Lost in Translation' », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2020/3, p. 342–344.
- Bacq, S., *In search for Social impact and financial viability within social entrepreneurial ventures: definitional, contextual an governance issues*, thèse de doctorat, Université catholique de Louvain, 2012.
- Bailleux, A. et Ost, F., « Droit, contexte et interdisciplinarité : refondation d'une démarche », *R.I.E.J.*, 2013/1, p. 25–44.
- Bailleux, A. et Reginster, J.-L., *La loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales. Première partie*. Kalmthout, Biblo, 1986.
- Bakker, A., « The Taxation of Social Enterprise », *European Taxation*, mai 2015, p. 201–205.
- Bammens, N., *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law, IBFD doctoral series*, vol. 24, Amsterdam, IBFD, 2013.
- Banmeyer, I., « Personnes vulnérables et fondations privées », in F.-X. Dubois (coord.), *Les fondations*, Les Dossiers d'ASBL Actualités, n° 15, Liège, Edipro, 2014, p. 82–119.
- Barraud, B., *La recherche juridique*, L'Harmattan, 2016.
- Bayenet, B., Bourgeois, M. et Darte, D., *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État. Précis des nouvelles règles de financement des Communautés et des Régions*, Bruxelles, Larcier, 2017.
- Beatse, G., *Impôts sur les revenus. Commentaire pratique des Lois coordonnées*, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Van Fleteren, 1925.
- Behrendt, C. et Vrancken, M., « Qui a peur des lacunes législatives ? Le juge tiraillé entre le respect du législateur et la défense de l'égalité des citoyens », in M. Dambre et P. Lecocq (éd.), *Rechtskroniek voor de vrede- en politierechters 2013 — Chronique de droit à l'usage des juges de paix et de police 2013*, Bruges, la Charte, 2013, p. 333–352.
- Behrendt, C. et Vrancken, M., *Principes de Droit constitutionnel belge*, Bruxelles, la Charte, 2019.
- Bellis, M., « Chronique de droit fiscal », *Revue de la banque*, 1977, p. 129–147.
- Benoit-Moury, A., « De quelques modifications fondamentales apportées au droit des sociétés », in H. Braeckmans et E. Wymeersch (éd.), *Het Gewijzigde vennootschapsrecht 1995*, Anvers, Maklu, 1996, p. 3–34.
- Benoit-Moury, A., « La création d'une société à finalité sociale. Son impact sur la classification des groupements en droit belge et sur la théorie de la commercialité », *Act. dr.*, 1997, p. 701–716.
- Benoit-Moury, A., « Une nouvelle codification du droit des sociétés : pourquoi et comment ? », *Le Code des sociétés et son arrêté d'exécution*, rapport rédigé pour la journée d'étude organisée par la Commission Droit et Vie des Affaires de l'Université de Liège le 7 mars 2001, p. 251–275.

- Benoit-Moury, A. et Gol, D., « La loi de 1921 », in N. Thirion et O. Caprasse (éd.), *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruxelles, la Charte, 2004, p. 3–6.
- Bergel, J.-L., *Théorie générale du droit*, 5<sup>e</sup> éd., Paris, Dalloz, 2012.
- Berle A.A. et Means, G., *The Modern Corporation and the Private Property*, New York, McMillan, 1932.
- Berlin, D., *Politique fiscale*, vol. II, 3<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012.
- Berlin, D., *Politiques de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2016.
- Biquet-Mathieu, C., « Les fictions en droit », *Rev. Dr. ULg*, 2013, n° 1, p. 25–51.
- Boltanski, L. et Chiapello, E., *Le nouvel esprit du capitalisme*, Paris, Gallimard, 1999.
- Bonne, T., « Wettelijke regeling voor overgang van rechtspersonenbelasting naar vennootschapsbelasting en omgekeerd is doekje voor het bloeden », *T.F.R.*, 2019, n° 559, p. 303–307.
- Bontinck, t. et Jonet, J.-M., « Nouveau régime des fondations et aspects particuliers liés à leur usage dans le cadre de la certification de titres », *La réforme du droit des A.S.B.L. et des fondations*, Bruxelles, Jeune Barreau de Bruxelles, 2003, p. 135–181.
- Borgetto, M., « Égalité, différenciation et discrimination : ce que dit le droit », *Informations sociales*, 2008/4, n° 148.
- Bossard, P., *CSA – Examen systématique du nouveau droit des sociétés non cotées et des associations*, Limal, Anthemis, 2020.
- Boschee, J., *The Social Enterprise Sourcebook*, New York : Edwards, 2001.
- Boularbah, H., Gérard, Ph., van Drooghenbroeck, J.-F., « Titre I – Caractères généraux de l'instance en cassation » in *Pourvoi en cassation en matière civile*, *R.P.D.B.*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 11–37.
- Bourgeois, M., « De l'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage », *J.T.*, 2005, p. 797–803.
- Bourgeois, M., *La notion juridique d'impôt. Étude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, thèse de doctorat, Université de Liège, 2007.
- Bourgeois, M., « Constitutional Framework of the Different Types of Income », in B. Peeters (éd.), *The Concept of Tax*, EATLP International Tax Series n° 3, Amsterdam, IBFD, 2008 (2005–Congress), p. 79–196.
- Bourgeois, M., « Quelques réflexions à propos du régime de (dé)fiscalisation des revenus des PME dans le système fiscal belge », in R. Aydogdu (coord.), *Les petites et moyennes entreprises dans le droit des affaires*, C.R.D.V.A., Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 325–388.

- Bourgeois, M., « Une réforme fiscale globale est-elle encore concevable en Belgique? », *R.G.F.C.P.*, n° 2017/6, p. 3.
- Bourgeois, M., Garroy, S., Vandenbulke, A. et Gérard, X., « Fiscalité en faveur du mécénat d'entreprise : présentation synthétique des éléments juridiques », Prométhéa asbl, 2016.
- Bourgeois, M., Peeters, B. et Pace, X., « Corporate Income Tax subjects – Chapter 15: Belgium », in D. Gutmann (éd.), *Corporate Income Tax Subjects*, EATLP International Tax Series volume 12, Amsterdam, IBFD, 2016, p. 203–223.
- Bourgeois, M. et Traversa, E., « Les droits constitutionnels des contribuables », in M. Verdussen et N. Bonbled (dir.), *Les droits constitutionnels en Belgique : les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'État et de la Cour de cassation*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 1567–1598.
- Bours, E., *La notion de revenu taxable en matière d'impôts directs*, Gembloux, Duculot, 1952.
- Bours, J.-P. et Caprasse, O., « Titre VII. La société coopérative », in C. Jassogne (dir.), *T.P.D.C.*, t. IV, Bruxelles, Story-Scientia, 1998, p. 677–750.
- Bowen, H. R., *Social Responsibilities of the Businessman*, University of Iowa Press, 1953.
- Braeckmans, H., Horsmans, G., Nelissen Grade, J.-M., « Finalités et perspectives », in Centre belge de droit des sociétés (éd.), *La modernisation du droit des sociétés / De modernisering van het vennootschapsrecht*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 7–13.
- Briet, H., « La nouvelle loi sur les ASBL, fondations et associations internationales. Aspects fiscaux : genèse et perspectives », *R.G.E.N.*, 2002, p. 405–433.
- Briet, H. et Verdonck, P., « Les associations sans but lucratif », in T. Bontinck (coord.), *La réforme du droit des A.S.B.L. et des fondations*, Bruxelles, Jeune Barreau de Bruxelles, 2003, p. 3–93.
- Brosens, L., « 'Domicile' d'un holding étranger : le fisc échoue dans la charge de la preuve », *Le Fiscologue international*, n° 411, 31 mars 2018, p. 1.
- Brosens, L., Dhaene, M. et Vande Velde, W., « Enkele fiscale bedenkingen bij het nieuwe Wetboek Vennootschapsrecht », *Fisc. Act.*, n° 2017/43, p. 17–20.
- Brosens, L., Dhaene, M. et Vande Velde, W., « WIB aangepast aan nieuw vennootschapsrecht », *Fisc. Act.*, n° 2018/43, p. 3–10.
- Buisseret, A., *Prescriptions civiles et fiscales relatives aux associations sans but lucratif*, Jaric, Bruxelles, 1943.
- Buisseret, A., *Le nouveau régime fiscal des sociétés commerciales*, Bruxelles, Goemaere, 1943; Centre d'étude des sociétés, *Propositions de réforme au régime fiscal des Sociétés*, Bruxelles, Bruylant, 1944.

- Buisseret, A., *Prescriptions civiles et fiscales relatives aux associations sans but lucratif*, 2<sup>e</sup> éd. revue et complétée, Bruxelles, S.A. fiduciaire de l'artisanat et des classes moyennes, 1957.
- Buyse, C., « Maison paroissiale », *Le Fiscologue*, n° 796, 20 avril 2001, p. 10.
- Buyse, C., « Le café de l'ASBL », *Le Fiscologue*, n° 921, 30 janvier 2004, p. 11.
- Buyse, C., « A.S.B.L. exploitant un centre de vacances », *Le Fiscologue*, n° 970, 25 février 2005, p. 10.
- Buyse, C., « Cours de langues privés », *Le Fiscologue*, n° 1066, 13 avril 2007, p. 11.
- Buyse, C., « 'Office de tarification sous forme d'ASBL' : impôt des personnes morales », *Le Fiscologue*, n° 1265, 30 septembre 2011, p. 12.
- Buyse, C., « Habitation du gérant : la 'théorie de la rémunération' confirmée », *Le Fiscologue*, n° 1411, 19 décembre 2014, p. 14.
- Buyse, C., « La 'totalité' de l'activité doit-elle être subsidiée? », *Le Fiscologue*, n° 1424, 27 mars 2015, p. 12.
- Buyse, C., « Organisatrice d'un festival musical annuel : I.Soc. ou IPM? », *Le Fiscologue*, n° 1436, 26 juin 2015, p. 12.
- Buyse, C., « Obligations coréennes : pas de QFIE sans retenue à la source effective », *Le Fiscologue*, n° 1437, 3 juillet 2015, p. 9 et s.
- Buyse, C., « ASBL de soins à domicile fonctionnant aussi comme entreprise de titres-services : I.soc. », *Le Fiscologue*, n° 1468, 18 mars 2016, p. 12.
- Buyse, C., « Les musiciens d'un festival sont-ils 'exposés'? », *Le Fiscologue*, n° 1492, 14 octobre 2016, p. 11.
- Buyse, C., « La 'théorie de la rémunération' suppose des prestations réelles du dirigeant », *Le Fiscologue*, n° 1496, 11 novembre 2016, p. 1.
- Buyse, C., « Frais d'un appartement au littoral à proximité du lieu de travail », *Le Fiscologue*, n° 1509, 22 février 2017, p. 12.
- Buyse, C., « Sociétés et autres personnes morales : déclarations pour l'ex. d'imp. 2017 », *Le Fiscologue*, n° 1524, 9 juin 2017, p. 8.
- Buyse, C., « Réserve spéciale de liquidation : une solution pour les PME 'lésées' », *Le Fiscologue*, n° 1547, 22 décembre 2017, p. 1.
- Buyse, C., « Loi-programme du 25 décembre 2017 : les mesures retenues », *Le Fiscologue*, n° 1549, 12 janvier 2018, p. 8.
- Buyse, C., « Frais d'une habitation à la côte : la Cour de cassation confirme le rejet de la déduction », *Le Fiscologue*, n° 1582, 12 octobre 2018, p. 11.
- Buyse, C., « Volontaires : la loi revoit les indemnités de frais », *Le Fiscologue*, n° 1602, 8 mars 2019, p. 1.

- Buysse, C., « 'Œuvres analogues de bienfaisance' : la Cour de cassation s'aligne », *Le Fiscologue*, n° 1654, 24 avril 2020, p. 3.
- Calais, A. et Windey, M., *La taxe professionnelle*, Courtrai, Groeninghe, 1954.
- Caprasse, O., « Introduction au régime fiscal des sociétés à finalité sociale et à la procédure de transformation des A.S.B.L. en de telles sociétés », *Act. dr.*, 1997, p. 773–807.
- Caprasse, O. et Aydogdu, R., « L'exclusion et le retrait non judiciaires dans les sociétés à responsabilité limitée », *DAOR*, 2007, liv. 83, p. 277–310.
- Caprasse, O. et Aydogdu, R. et Léonard, L., « Questions choisies de droit des sociétés (2012–2017) », in Y.-H. Leleu (éd.), *Chroniques notariales*, vol. 66, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 205–263.
- Caprasse, O., Culot, H. et Dieux, X. (coord.), *Le nouveau droit des sociétés et des associations. Le CSA sous la loupe*, Limal, Anthemis, 2019.
- Caprasse, O. et Léonard, L., « Les principes généraux de la réforme », in R. Aydogdu et O. Caprasse (dir.), *Le Code des sociétés et des associations — introduction à la réforme du droit des sociétés*, CUP, vol. 186, Limal, Anthemis, décembre 2018, p. 8–40.
- Caprasse, O. et Wyckaert, M., « Limitation du nombre de sociétés : Qu'en est-il des sociétés de capitaux (SA, SPRL, SCRL) ? », in *La modernisation du droit des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 63–87.
- Carlin, P., « Taxation of non-profit organisations for VAT purposes », in *Les dialogues de la Fiscalité 2011*, Bruxelles, Larcier, 2012, p. 269–284.
- Cartier-Bresson, A., « Chapitre 9 – La notion d'aide d'État », in *Le rôle politique de la Cour de justice de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 245–258.
- Casimir, J.-P., « Esprit de la TVA es-tu là ? Ou comment revisiter cet impôt avec Melchior Wathelet », in J. Wildemeersch et P. Paschalidis (dir.), *L'Europe au présent !*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 815–823.
- Chabanet, D. et Richard, D., « L'entrepreneuriat social : un nouveau paradigme ? », *Entreprendre & Innover*, n° 2017/1, p. 24–35.
- Chamayou, G., *La société ingouvernable. Une généalogie du libéralisme autoritaire*, Paris, La Fabrique, 2018.
- Charles, M., « Prorata liberationis. Droits de vote et droits aux dividendes attachés à des actions souscrites, mais non libérées », *R.P.S.*, 1996, p. 91–112.
- Ciccia, L., « Co-propriété et démocratie ; la coopérative comme réponse à la crise », *Coopératives, un modèle tout terrien*, Les dossiers de l'économie sociale, Monceau-sur-Sambre, SAWB, 2011, p. 26–43.
- Claeys Bouúaert, I., *Principes de l'imposition des sociétés en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 1970.

- Clavagnier, B., « Le Conseil d'État remettrait-il en cause le lien entre les impôts commerciaux? », *Jurisassociations*, n° 563, 15 juillet 2017, p. 3.
- Coart-Frésart, P., *Rapport sur la simplification des lois d'impôts*, Bruxelles, Moniteur belge, 1937.
- Coeckelbergh, D., Bosschaert, M. et Jacobs, L., *Praktijkboek de vennootschap met sociaal oogmerk: Twee decennia vso theorie en praktijk*, Malines, Kluwer, 2016, p. 77-80.
- Coenen-Huther, J., « Le type idéal comme instrument de la recherche sociologique », *Revue française de sociologie*, n° 2003/3, p. 531-547.
- Coipel, M., « Le rôle économique des A.S.B.L. au regard du droit des sociétés et de la commercialité », in 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.
- Coipel, M., « Méthode horizontale et nouveau paradigme en matière de personnes morales de droit privé », *Liber Amicorum Jan Ronse*, Gand, Story-Scientia, 1986, p. 195-217.
- Coipel, M., « Introduction à l'étude de la loi du 14 juillet 1987 », in H. Michel (dir.), *La SPRL unipersonnelle*, Bruylant, 1988, p. 3-89.
- Coipel, M., « Évolution du paysage des personnes morales de droit privé », *Chroniques de droit à l'usage du Palais*, t. VII, Anvers, Kluwer, 1989, p. 1-78.
- Coipel, M., *La loi du 20 juillet 1991 sur les sociétés coopératives*, Recyclage U.C.L., 22 octobre 1991.
- Coipel, M., « La réforme de la société coopérative », *Réforme du droit des sociétés — Lois des 18 et 20 juillet 1991 — Pratique notariale et formules d'actes*, vol. XIV, Bruxelles, Bruylant, 1992, p. 19-44.
- Coipel, M., « Les sociétés à finalité sociale : innovation, révolution ou illusion », in Syneco (dir.), *ASBL et société à finalité sociale — Quelques aspects juridiques et économiques*, Gand, Mys & Breesch, 1996, p. 49-59.
- Coipel, M., « Le casse-tête de la définition légale de l'A.S.B.L. », *Non Marchand*, 1998, n° 1, p. 11-35.
- Coipel, M., « Le casse-tête de la définition légale de l'A.S.B.L. », *Cahiers de la Faculté de droit de Namur*, n° 2, Faculté de droit de Namur, Namur, 1998.
- Coipel, M., « Régimes juridiques de la société à finalité sociale », in D. Cogels, B. Dreze et M. Coipel, *De L'A.S.B.L. à la société à finalité sociale*, Bruxelles, CEPESS, 1998, p. 15-21.
- Coipel, M., « Les sociétés à finalité sociale : des sociétés commerciales presque comme les autres », in *Non Marchand*, 2001/2, n° 8, p. 9-22.
- Coipel, M., « Pour une nouvelle étape dans la distinction entre association et société », *Liber amicorum Lucien Simont*, Bruxelles, Bruylant, 2002, p. 549-562.

- Coipel, M., « Introduction au droit des sociétés et autres groupements », *Guide juridique de l'entreprise*, 2<sup>e</sup> éd., Liège, Kluwer, 2002, p. 10–85.
- Coipel, M., « Les avatars de la coopérative en droit belge », in D. Hiez (dir.), *Droit comparé des coopératives européennes*, 2009, Bruxelles, Larcier, p. 125–143.
- Coipel, M., « La SPRL unipersonnelle, les sociétés à finalité sociale et la SPRL-Starter », *Guide juridique de l'entreprise*, 2<sup>e</sup> éd., suppl. 97, 27 juin 2012, p. 11–84.
- Coipel, M., « Une fondation peut-elle exercer des activités commerciales et, plus largement, lucratives? », in F.-X. Dubois (coord.), *Les fondations*, Les Dossiers d'ASBL Actualités, n° 15, 2014, p. 120–145.
- Coipel, M., « Droit transitoire et entrée en vigueur pour les ASBL », in M. Davagle (coord.), *Le nouveau visage des ASBL après le 1<sup>er</sup> mai 2019*, Limal, Anthemis, 2019, p. 247–261.
- Coipel, M., « Nouvelles définitions et conséquences de la qualification des ASBL comme entreprises », in M. Davagle (coord.), *Le nouveau visage des ASBL après le 1<sup>er</sup> mai 2019*, Limal, Anthemis, 2019, p. 11–28.
- Coipel, M., Davagle, M. et Sepulchre, V., « A.S.B.L. », *Rép. not.*, t. XII, Le droit commercial et économique, Livre 8, Bruxelles, Larcier, 2017.
- Coipel, M., « Le boni de liquidation d'une ASBL doit toujours être affecté à une fin désintéressée », *J.D.S.A.*, 2021, n° 1, p. 8–12.
- Coipel, M. et Delvaux, M., « À quelles conditions une A.S.B.L. peut-elle exercer des activités commerciales à titre principal? », *J.D.S.C.*, 2008, p. 20–23.
- Coipel, M. et Delvaux, M., « Activités de type commercial d'une ASBL », *J.D.S.C.*, 2008, p. 13 et s.
- Colla, E., « L'élaboration de la loi fiscale. La règle de l'égalité devant l'impôt dans la jurisprudence de la Cour d'Arbitrage », *Act. dr.*, 1993, p. 295–321.
- Cools, S. et Van Baelen, B., « Sociaal ondernemerschap en de nieuwe gedaante van de VZW, de CV en de andere vennootschapsvormen », in *Themis 117 — Vennootschapsrecht*, Bruges, la Chartre, 2021, n° 58.
- Coppens, P., note sous Anvers, 4 décembre 1984, *R.P.S.*, 1986, p. 149–152.
- Coppens, P. et Bailleux, A., *Droit fiscal. Les impôts sur les revenus*, Précis de la Faculté de droit de l'Université catholique de Louvain, Bruxelles, Larcier, 1985.
- Corbiau, J. et Théate, T., « De la réforme de notre législation en matière de sociétés coopératives », *R.P.S.*, 1910, n° 2077, p. 227–248.
- Corbisier, I., *La société : contrat ou institution? Droits étatsunien, français, belge, néerlandais, allemand et luxembourgeois*, Bruxelles, Larcier, 2011.
- Corbisier, I., « Éditorial : Arrêt Polbud de la CJUE : de la créature de droit national au sujet de droit de l'Union européenne », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2018/3, p. 153–154.



- Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, 6<sup>e</sup> éd., Paris, PUF, 2004.
- Cornu, G. (dir.) et Association Henri Capitant, *Vocabulaire juridique*, 9<sup>e</sup> éd., Paris, PUF, 2011.
- Cougnon, J., « Primes d'émission et base imposable à l'impôt des sociétés (à propos d'un arrêt de la Cour de cassation) », *R.P.S.*, 1980, p. 83–102.
- Couturier, J. J., Peeters, B. et Plets, N., *Belgisch Belastingrecht in hoofdlijnen*, 21<sup>e</sup> éd., Anvers, Maklu, 2015.
- Crama, M., « Entreprises sociales — Comparaison des formes juridiques européennes, asiatiques et américaines », *Études & Dossiers Pour la Solidarité*, p. 13–16.
- Crimmings, J.C. et Kiel, M., *Enterprise in the Nonprofit Sector*, Washington DC : Partners for livable places.
- Cruet, J., *La vie du droit et l'impuissance des lois*, Paris, Flammarion, 1912.
- Culot, A., « Titre VI – Droit sur les apports en société et sur leur liquidation » in *Manuel des droits d'enregistrement*, 10<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 295–334.
- Culot, H. et Tissot, N., « 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, p. 11–45.
- D'herde, M., « Van VSO naar CV erkend als SO : geslaagde restyling, of doorgeslagen striptease? », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2018/8, p. 817–836.
- D'Hulstère, D. et Pollénus, J.-P., *La société à finalité sociale en questions... et en réponses*, Liège, Edipro, 2008.
- Dagot, M. et Mouly, C., « L'usage personnel du crédit social et son abus », *Rev. soc.*, 1988, pp 1–58, spéc. p. 11.
- Dardot, P. et Laval, C., *La nouvelle raison du monde. Essai sur la société néolibérale*, Paris, La Découverte, 2009.
- Dardot, P. et Laval, C., *COMMUN. Essai sur la révolution au XXI<sup>e</sup> siècle*, Paris, La Découverte, 2014.
- Dart, R., « The Legitimacy of Social Enterprise », *Nonprofit Management and Leadership*, 2004, Volume 14, n° 4, p. 363–486.
- Daube, M., « Nouvelles obligations de déclaration fiscale : exigence légitime ou auto-incrimination prohibée ? », *R.G.C.F.*, n° 2013/4, p. 249–278.
- Dauginet, V., « Plaidoyer en faveur d'activités illimitées pour les A.S.B.L. de droit belge », Itinera Institute discussion paper, publié le 22 octobre 2013.
- Davagle, M., « L'avant-projet de loi de modification de la loi du 27 juin 1921 », in *Dossier du Guide pratique des A.S.B.L.*, CED/Samsom, 1997, p. 24 et s..



- Davagle, M., « La loi autorise-t-elle les ASBL à exercer des activités commerciales? », in M. Coipel et M. Marée (coord.), *ASBL et activités marchandes*, Les Dossiers d'ASBL Actualités, n° 8, Liège, Edipro, 2009, p. 75–105.
- Davagle, M., *Guide juridique des A.S.B.L.*, Waterloo, Kluwer, 2011.
- Davagle, M., « La transformation d'une ASBL en PPEU ou FPEU : de quoi s'agit-il? », *Bulletin juridique et social*, n° 581, mars 2017.
- Davagle, M., « Statuts, acte constitutif, organisation, organes... : particularités », in M. Davagle (coord.), *Le nouveau visage des ASBL après le 1<sup>er</sup> mai 2019*, Limal, Anthemis, 2019, p. 29–62.
- De Brauwere, V.-A. et Wils, C., « Taxe Caïman : Le Crocodile aux dents longues », *R.G.F.*, n° 2015/8, p. 5–23.
- De Brauwere, V.-A. et Wils, C., « Réforme de l'impôt des sociétés : la nécessaire réduction du taux et ses mesures compensatoires », *R.G.F.C.P.*, n° 2018/3, p. 10–24.
- De Brauwere, V.-A. et Wils, C., « Taxe Caïman : Le crocodile aux dents longues – Suite », *R.G.F.C.P.*, n° 2019/2, p. 34–52.
- De Broe, L. et Peeters, M., « Le 'siège réel' évacué au profit du 'siège statutaire' », *Le Fiscologue*, n° 1607, 12 avril 2019, p. 1.
- De Broe, L. et Peeters, M., « Conséquences fiscales de la nouvelle notion de capital dans le CSA », *Le Fiscologue*, n° 1609, 26 avril 2019, p. 1.
- de Cambacérès, J.-J. R., *Mémoires de L'institut national des sciences et arts, sciences morales et politiques*, t. III, 1801.
- De Coninck, L., note sous Liège, 27 novembre 2015, *Courr. Fisc.*, n° 2016/13.
- De Geyter, L. et De Raedt, S., « De rechtspraak van het Grondwettelijk Hof waarbij de vereiste van de wettelijke basis wordt getoetst in fiscale zaken », in S. De Raedt et A. Van de Vijver (coord.), *Fiscale Rechtspraakoverzichten — Grondrechten in fiscalibus*, Gand, Larcier, 2016, p. 95–116.
- De la Mardière, C., « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Écrits de fiscalité des entreprises, études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, Paris, Litec, 2009, p. 139–144.
- de Lame, J., « L'importance des travaux parlementaires », *R.G.F.*, n° 2010/4, p. 1.
- De Lembre, E., e.a., *Praktijkgids voor de V.Z.W.*, Brussel, Ced. Samsom, 1982.
- De Meyere, L., « Wereldwinkel en rechtspersonenbelasting », *T.F.R.*, 2004, n° 258, p. 315–317.
- De Moor, K., « 4.Vennootschapsbelasting », in *Fiscale Rechtspraakoverzichten Inkomstenbelastingen 1980–1998*, Bruxelles, Larcier, 2000.

- De Munck, A., « L'ordonnance du 23 novembre 2017 de la Région de Bruxelles-Capitale — Vers une simplification et une reprise du service du précompte immobilier », *R.F.R.L.*, n° 2018/2, p. 95–102.
- De Munter, M., « Intercommunales : quand s'applique l'IPM encore? », *Le Fiscologue*, n° 1460, 22 janvier 2016, p. 8–11.
- De Munter, M., « Cession au copropriétaire actionnaire : le droit de vente pas discriminatoire », *Le Fiscologue*, n° 1738, 18 mars 2022, p. 9.
- De Page, H., *Traité élémentaire du droit civil belge*, t. I, 3<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 1962.
- De Page, H. et Dekkers, R., *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. V, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 1975.
- de Smeth, C. et Carmois, J., *Dictionnaire fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1929.
- De Wolf, M., « Fiscalité du non marchand : l'application des impôts sur les revenus aux A.S.B.L. et aux S.F.S. », in M. Wolf (dir.), *Études fiscales 1998 — avec commentaire détaillé des principales réformes intervenues de juillet 1995 à décembre 1997*, p. 517–527.
- De Wolf, M., « Belgique », « General report », *Taxation of Non-Profit Organizations*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 84a, 53<sup>rd</sup> Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999, p. 283–299.
- De Wolf, M., « Une fiscalité réaménagée pour les associations sans but lucratif? Pour une réforme de l'impôt des personnes morales », in *Liber amicorum Michel Coipel*, Bruxelles, Kluwer, 2004, p. 587–597.
- De Wolf, M., « Les grands traits du régime juridique des sociétés coopératives », *Non-marchand*, n° 2005/2, Bruxelles, De Boeck, p. 32–33.
- De Wolf, M., « Les ASBL désormais considérées comme des entreprises et soumises au Code de droit économique : principes et conséquences principales (droit de la concurrence, pratiques du commerce, tribunal de l'entreprise) », in F. Maillard (coord.), *Le nouveau droit des entreprises appliqué aux ASBL — Les ASBL et le CDE*, Les Dossiers d'ASBL Actualités, n° 19, Liège, Edipro, 2018, p. 81–90.
- De Wolf, M., « En guise de conclusion », in F. Maillard (coord.), *Le But désintéressé des ASBL*, Les Dossiers d'ASBL Actualités, n° 25, 2022, Liège, EdiPro, p. 81–83.
- Dees, G., *The Meaning of 'Social Entrepreneurship'*, Stanford University, 1998.
- Dees J., et Anderson, B., « Framing a Theory of Social Entrepreneurship: Building on Two Schools of Practice and Thought », *Research on Social Entrepreneurship: Understanding and Contributing to an Emerging Field*, Association for Research on Nonprofit Organizations and Voluntary Action (ARNOVA), occasional paper series, 1 (3), 2006, p. 39–66.

- Defourny, J., « L'économie sociale en Wallonie : sources et identité d'un troisième grand secteur », 1990, *orbi.uliege.be*.
- Defourny, J., « Vers une économie politique des associations », *Vie associative et fonctions collectives*, Rapport de la Commission 4 au X<sup>e</sup> Congrès des Économistes Belges de Langue Française, 1992.
- Defourny, J., « From Third Sector to Social Enterprise », in C. Borzaga et J. Defourny (éd.), *The Emergence of Social Enterprises*, Londres et New York, Routledge, 2001, p. 1–28.
- Defourny, J., « Foreword », in J. Kerlin (éd.), *Social Enterprise: A Global Comparison*, Medford, MA : Tufts University Press, 2009, p. 11–17.
- Defourny, J., « L'émergence et le développement du concept d'entreprise sociale », in N. Amadio (dir.), *Les dynamiques de l'entrepreneuriat social*, Strasbourg, Néothèque, 2011, p. 21–44.
- Defourny, J. et Develtere, P., « Origines et contours de l'économie sociale au Nord et au Sud », in J. Defourny, P. Develtere et B. Fonteneau (éd.), *L'économie sociale au Nord et au Sud*, De Boeck, 1999, p. 25–56.
- Defourny, J. et Mertens, S., « Le troisième secteur en Europe : un aperçu des efforts conceptuels et statistiques », in B. Gazier, J.-L. Outin et F. Audier (éd.), *L'économie sociale. Formes d'organisation et institutions. XIX<sup>e</sup> journées de l'Association d'économie sociale*, Paris, L'Harmattan, 1999, p. 5–20.
- Defourny, J. et Nyssens, M., « Conceptions of Social Enterprise and Social Entrepreneurship in Europe and the United States: Convergences and Divergences », *Journal of Social Entrepreneurship*, 2010, vol. 1, n<sup>o</sup> 1, p. 32–53.
- Defourny, J. et Nyssens, M., « Social Enterprise in Europe: at the Crossroads of Market, Public Policies and Third Sector », *Policy and Society*, 2010, p. 231–242, spéc. p. 239–240.
- Defourny, J. et Nyssens, M., « Approches européennes et américaines de l'entreprise sociale : une perspective comparative », *Revue internationale de l'économie sociale*, n<sup>o</sup> 319, 2011, p. 18–36.
- Defourny, J. et Nyssens, M., « Les conceptualisations internationales de l'entreprise sociale », in L. Gardin, J.-L. Laville et M. Nyssens (dir.), *Entreprise sociale et insertion : Une perspective internationale*, Paris, Desclée de Brouwer, 2012, p. 13–35.
- Defourny, J. et Nyssens, M., « The EMES Approach of Social Enterprise in a Comparative Perspective », in J. Defourny, L. Hulgard & V. Pestoff (éd.), *Social Enterprise and the Third Sector*, London and New York, Routledge, 2014, p. 42–65.
- Defourny, J. et Nyssens, M., « Fundamentals for an International Typology of Social Enterprise Models », *ICSEM Working Papers*, n<sup>o</sup> 33, 2016.

- Defourny, J., Simon, M. et Adam, S., « Introduction générale », *Les coopératives en Belgique : un mouvement d'avenir?*, Bruxelles, Editions Luc Pire, 2002, p. 7–11.
- Delahaye, T., *La société coopérative à responsabilité illimitée en droit commercial belge. Loi du 20 juillet 1991. Éléments d'appréciation*, Bruxelles, Bruylant, 1994.
- Delahaye, T., Maldague, R., Vanistendael, F. et van Weddingen, E., *Rapport de la Commission Royale d'harmonisation et de simplification de la fiscalité*, Bruxelles, Administration des contributions directes, 1987.
- Delfosse, G. et Panis, I., « Aspects fiscaux du nouveau Code des sociétés et des associations », *R.G.F.C.P.*, n° 2019/6, p. 18–45.
- della Faille, A., « Loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés — Modifications apportées aux différents taux d'imposition », *Act. Fisc.*, n° 2018/06.
- Delnoy, P., *Éléments de méthodologie juridique*, Bruxelles, Larcier, 2005.
- Delvaux, T., « Fondations et certification », in A. Benoit-Moury et O. Caprasse (éd.), *Sociétés et ASBL : questions d'actualité*, Liège, Formation permanente CUP, vol. 62, mars 2003, p. 83 et s.
- Delvaux, T., « Représentation générale, représentation en justice et gestion de la fondation », in N. Thirion et O. Caprasse (éd.), *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruges, la Charte, 2004, p. 339–370.
- Demarche, J.-M., « Économie sociale et cadres juridiques belges », *Revue de la Faculté de Droit de L'Université de Liège*, 1997/2, p. 197–277.
- Demeur, P., note sous Cass., 30 décembre 1946, *R.C.J.B.*, 1948, p. 26–52.
- Demonty, B. et Caprasse, O., « Sociétés à finalité sociale », *Rép. not.*, t. XII, Le droit commercial et économique, Livre 2/10, Bruxelles, Larcier, 1998.
- Demonty, B., « Les sociétés à finalité sociale : spécificités par rapport aux sociétés commerciales à but de lucre », *Act. dr.*, 1997, p. 751–771.
- Denef, M., « De vennootschap met een sociaal oogmerk: algemeen juridisch kader en fiscaal statuut », *A.F.T.*, n° 1996/4–5, p. 153–169.
- Denef, M., « Over V.Z.W.'s volkstoerisme en handelsactiviteiten met of zonder winstoogmerk », note sous Cass. 3 octobre 1996, *T.R.V.*, n° 1997/4, p. 217–225.
- Denef, M., *Economische activiteiten van VZW en stichting. Juridische doorlichting van hun relatie met concurrenten, schuldeisers en begunstigde doelgroep*, in *Reeks Rechtspersonen- en Vennootschapsrecht Jan Ronse Instituut K.U.Leuven*, nr. 17, Kalmthout, Biblio, 2004.
- Denef, M., « 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.
- Denef, M., (éd.), *De VZW*, Bruges, la Charte, 2015.

- Denef, M., et Van Baelen, B., « De VZW op maat van de vennootschap gesneden of toch een eigen leest? », *Lessen na twee jaar WVV*, Schoten, Roularta Media Group, 2022, p. 13–44.
- Denotte, T., Gérard, X. et Soldai, A., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthemis, 2011.
- Derenne, J., « *Commission v World Duty Free Group a.o.*: Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia? », *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017, vol. 8, n° 5, p. 311–313.
- Derijcke, W., « 1 – Les nouveaux champs d’application du droit de l’insolvabilité », in C. Alter (dir.), *Le nouveau droit de l’insolvabilité*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 9–30.
- Deschrijver, D., *Fiscaal statuut van de VZW*, Samsoms fiscale monografieën, Bruxelles, Ced.Samsom, 1982.
- Deschrijver, D., *VZW & Belastingen*, Biblio, Kalmthout, 1996.
- Deschrijver, D., « Activités de prédication : I.Soc. ou IPM? », *Le Fiscologue*, n° 570, 7 juin 1996, p. 8.
- Deschrijver, D., « Patrimoniumvennootschappen: geen rechtspersonenbelasting », note sous Gand, 29 janvier 2002, *T.F.R.*, 2002, n° 227, p. 816–819.
- Deschrijver, D., *VZW & belastingen*, 3<sup>e</sup> éd., Kamthout, Biblio, 2005.
- Deschrijver, D., « De rechtspersonenbelasting: *quo vadis*? », *T.R.V.*, n° 2011/2, p. 59–60.
- Deschrijver, D., « ‘t Amendement — Verduidelijking over de aftrek als beroepskosten van niet-economische uitgaven in de vennootschapsbelasting », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2018/1, p. 69–71.
- Deschrijver, D., Malherbe, P. et Hermand, O., « Fiscaal recht voor vennootschappen en verenigingen 2017–2018 », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2019/1, p. 284–320.
- Deschrijver, D., Malherbe, p. et Verhoeve, W., « Chronique. Droit fiscal des sociétés et des associations en 2016 », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2017/5, p. 547–592.
- Deschrijver, D., Van Crombrugge, S., « L’a.s.b.l. Magasin du Monde non assujettie à l’impôt des sociétés », *Le Fiscologue*, 7 mai 2004, n° 935, p. 6 et s.
- Desroche, H., *Pour un traité d’économie sociale*, CIEM, Paris, 1983, p. 93–94.
- Dewael, Y., « Frais professionnels et objet social : retour au texte et... à la raison! », *Act. Fisc.*, n° 2015/26.
- Dewael, Y., « Actualités 2016 en matière d’impôt des sociétés », in *Le droit fiscal en Belgique*, édition 2017, Limal, Anthemis, 2017, p. 137–266.
- Dewael, Y., « Actualités 2017 en matière d’impôt des sociétés », in *Le droit fiscal en Belgique*, édition 2018, Limal, Anthemis, 2018, p. 129–332.

- Dhayer, B., « L'option des sociétés de personnes pour l'assujettissement de leurs bénéficiaires à l'IPP (I) », *R.G.F.*, 1974, p. 152–155.
- Diepvens, N., « De groei van de economische activiteiten in een VZW: onduidelijkheid troef in de inkomstenbelastingen », *T.F.R.*, 2013, n° 441, p. 369–390.
- Dieux, X., « *Efficient Justice Hypothesis* : Libres pensées sur une politique du juge en droit économique », in D. Van Gerven et G. Horsmans (dir.), *Hommage à Walter Van Gerven — Le magistrat et le professeur*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 221–245.
- Dieux, X., « Le principe de la spécialité légale : 'aujourd'hui... et demain peut-être' », *Actualités en droit commercial et bancaire. Liber amicorum Martine Delierneux*, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 233–263.
- Dieux, X. et De Cordt, Y., « Examen de jurisprudence 1991–2005. Les sociétés commerciales », *R.C.J.B.*, 2008, p. 405–526.
- Disant, M., *Droit de la question prioritaire de constitutionnalité. Cadre juridique, pratiques jurisprudentielles*, Lamy, 2011.
- Docclo, C., « Deux réflexions sur le régime des sociétés immobilières en Belgique », in *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruylant, Bruxelles, 2004, p. 243 et s.
- Dodd, E.M., « For Whom Corporate Managers Are Trustees: A Note », *Harvard Law Review*, mai 1932, p. 1145–1163.
- Dohet, J., « Le mouvement coopératif : histoire, questions et renouveau », *Courrier hebdomadaire du CRISP*, 2018/5, n° 2370–2371, p. 5–58.
- Donéa, M.-P., « Le principe de non-rétroactivité de la loi appliqué à la matière fiscale », *R.F.R.L.*, n° 2013/2, p. 87–104.
- Dony, M., *Aides d'État*, Bruxelles, Larcier, 2019.
- Drapéri, J.-F., « L'entrepreneuriat social : du marché public au public marché », *Revue internationale de l'économie sociale*, n° 316, 2010, p. 18–40.
- Driguez, L., *Le but non lucratif en droit de l'Union européenne. Ou de la nécessité d'adopter une notion nouvelle de lucrativité limitée*, MGEN, 2017.
- Drion du Chapois, E., note sous Bruxelles, 16 janvier 1958, *J.P.D.F.*, 1959, p. 21–24.
- Drion du Chapois, E., note sous Cass., 9 septembre 1958, *J.P.D.F.*, 1959, n° 2, p. 50–55.
- Drion du Chapois, E., « Occupation lucrative et gestion du patrimoine privé », *J.P.D.F.*, 1961, n° 1, p. 5–25.
- Du Faux, H., « Aperçu des dispositions légales régissant la société coopérative après l'entrée en vigueur des dispositions la concernant dans la loi du 20 juillet 1991 », *Rev. Not.*, 1992, p. 80–97.
- Du Faux, H., « Sociétés coopératives », *Rép. not.*, t. XII, Le droit commercial et économique, Livre 5/4, Bruxelles, Larcier, 1994, n° 2.

- Dubetz, E., *et alii*, « Économie sociale, secteur culturel et créatif. Vers une nouvelle forme d'entrepreneuriat social en Wallonie », in D. Stokkink et S. Graceffa (dir.), *Les Cahiers*, mai 2015, n° 34.
- Dubout, E. et Maitrot de la Motte, A., « Normalité, sélectivité et légitimité des régimes fiscaux dans l'Union européenne : les paradis fiscaux au purgatoire des aides d'État ? », *Revue de droit fiscal*, n° 2002/5, p. 1–11.
- Dufour, D. (coord.), *Le Code des associations (et des sociétés) et les ASBL*, Liège, Edipro, 2019
- Dumon, F., « Les impôts directs, l'État de droit et la Constitution », *J.D.F.*, 1984, p. 5–35.
- Ergec, R., « La rétroactivité en droit fiscal », *R.G.F.*, 1997, p. 4–17.
- Ernst, P., « Misbruik van de rechtsvorm van een V.Z.W. », *T.P.R.*, 1995, p. 21.
- Eymard-Duvernay, F. *et alii*, « Des contrats incitatifs aux conventions légitimes. Une alternative aux politiques néo-libérales », in F. Eymard-Duvernay (dir.), *L'économie des conventions : méthodes et résultats*, t. II — Développements, Paris, La Découverte, 2006, p. 17–42.
- Fallon, M. et Navez, E.-J., « La transformation transfrontalière d'une société par transfert du siège statutaire après l'arrêt Polbud », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2018/5, p. 349–385.
- Felis, M. et Haelterman, A., *Vennootschapsbelasting doorgelicht. Een inzichtelijk handboek*, 3<sup>e</sup> éd., Bruges, la Charte, 2018.
- Felix, E., « D'un système fiscal indiciaire vers la taxation des revenus réels — Les réformes fiscales de 1919 et 1920 établissant des impôts cédulaires sur les revenus et un impôt complémentaire sur le revenu global », in *Comptabilité et fiscalité : actualités et perspectives*, Limal, Anthemis, 2019, p. 425–436.
- Ferreras, I., *Firms as Political Entities. Saving Democracy through Economic Bicameralism*, Cambridge/New York City, Cambridge University Press, 2017.
- Feye, M., *Traité de droit fiscal des sociétés et associations*, t. II. Impôts sur les revenus, Bruxelles, Bruylant, 1935.
- Fici, A., « The Essential Role of Cooperative Law », *The Dovenschmidt Quarterly*, 2014, p. 147–158.
- Fici, A., « Recognition and legal Forms of Social Enterprise in Europe: A Critical Analysis from a Comparative Law Perspective », *Euricse Working Papers*, n° 2015/82.
- Fici, A., « 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.



- Fishman, J. J., Schwarz, S., Mayer, L. H., *Taxation of nonprofit organizations: cases and Materials*, 4<sup>e</sup> éd., University casebook series, St. Paul, West Academic, 2015.
- Follett, M. P., *The New State*, New York, Longmans, Green and Co, 1918.
- Forestini, R. et Pierard, V., « L'assujettissement des ASBL à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés : quels sont les critères déterminants », *C.&F.P.*, 2005, n° 8, p. 267–279.
- Foriers, P.A., « 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.
- Foriers, P.A. et François, A., « 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, p. 27–62.
- François, A. et Hellemans, F., « Shaken, not stirred? Een eerste analyse van de definities, de basisbeginselen en de structuur van het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen », in Centre belge de droit des sociétés (éd.), *Le projet de Code des sociétés et associations — Het ontwerp Wetboek van vennootschappen en verenigingen*, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 15–54.
- François, A. et Verheyden, M., « 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<sup>re</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 1149–1178.
- François, L., *Le problème de la définition du droit. Introduction à un cours d'évolution de la philosophie du droit à l'époque contemporaine*, Liège, Faculté de droit de l'Université de Liège, 1978.
- Freeman, R. E., *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman, Boston, 1984.
- Freeman, R. E. et Moutchnik, A., « Stakeholder Management and CSR: Questions and Answers », *UmweltWirtschaftsForum*, vol. 21, nos 1–2, 2013, p. 5–9.
- Frémeaux, P., « L'économie sociale et solidaire, virage ou mirage? », *Le journal de l'école de Paris du management*, n° 2012/2, p. 21–28.
- Gailly, E., *La fiscalité des asbl*, Bruxelles, Licap, 1997.
- Ganshof van der Meersch, W., « L'impôt et la loi », in *En hommage à Victor Gothot*, Liège, Éd. Faculté de droit, 1962, p. 257–320.
- Garabedian, D., « Bénéfice imposable et droit comptable » *R.C.J.B.*, 2000, p. 530–557.



- Garabedian, D. et Henneaux, F., « Examen de jurisprudence (1991–2014). Les impôts sur les revenus et les sociétés », 2<sup>e</sup> partie, *R.C.J.B.*, 2018, p. 193–276.
- Garroy, S., « L'impôt des personnes morales : un impôt méconnu à (re)découvrir. Actualité, champ d'application et enjeux », *Bulletin juridique & social*, n° 540, avril 2015, p. 7–10.
- Garroy, S., « La cotisation distincte sur commissions secrètes et les bénéfiques dissimulés : Catch Them If You Can », *R.G.C.F.*, n° 2015/4, p. 259–302.
- Garroy, S., « Les ASBL et le Tax Shelter : un cadeau empoisonné ? », *ASBL Actualités*, février 2017, p. 7–11.
- Garroy, S., « Les intercommunales et les impôts sur les revenus : une valse fiscale à deux temps », *ASBL Actualités*, avril 2017, p. 1–12.
- Garroy, S., « Petit point d'actualité sur les exonérations prévues pour les biens immobiliers affectés sans but de lucre à des fins bien précises », *ASBL Actualités*, décembre 2018, p. 4–7.
- Garroy, S., « Évolution des rapports entre association sans but lucratif et marché en droit belge : chemin de la liberté ou marche funèbre ? », *J.T.*, 2021, n° 6863, p. 466–471.
- Garroy, S. et Darte, D., *L'impôt des personnes morales*, Limal, Anthemis, 2014.
- Garroy, S., Gérard, X. et Soldai, A., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthemis, 2020.
- Garroy, S., Soldai, A., et Gérard, X., *La fiscalité des ASBL et du secteur non-marchand*, 3<sup>e</sup> éd., Limal, Anthemis, 2023.
- Geens, K., *Fiscale aspecten van de cooperatieve vennootschap, fiscaal patrimonium Beheer*, Bruxelles, Centrum voor fiscale wetenschappen, 1987.
- Geens, K., « De VZW in haar afbakening tegenover andere rechtsvormen », in *1921–1996: 75 Jaar Belgisch VZW-recht*, Gand, Mys & Breesch, 1996, p. 65–101.
- Geens, K., « Tien voorstellen voor hervorming van het vennootschapsrecht », *Liber Amicorum Guy Horsmans*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p. 471–485.
- Geens, K., « Een nieuw Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen: lean and mean, fit and proper », *Quid Leges Sine Cogitatione? Enkele reflecties over vennootschapsrecht aangeboden aan Jean-Marie Nelissen Grade, Rechtspersonen- en Vennootschapsrecht*, n° 21, Jan Ronse Instituut, Anvers, Biblio, 2011, p. 73–101.
- Geens, K., « Ten years after : de la Belgique au Delaware ? », *J.T.*, 2011, liv. 6428, p. 178–181.
- Geens, K., *Le saut vers le droit de demain*, brochure éditée par le ministre de la Justice, 6 décembre 2016.

- Geens, K. et Van Ommeslaghe, P., « L'articulation du régime des sociétés de personnes » in Centre belge de droit des sociétés, *La modernisation du droit des sociétés / De modernisering van het vennootschapsrecht*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 15–25.
- Gérard, X., « Les impôts directs », *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Les manuels pratiques des FUCaM. Limal, Anthemis, 2011, p. 35–130.
- Gérard, X. et Hendricé, R., « L'impôt des personnes morales applicable aux sociétés? », *R.G.F.*, 2006, liv. 2, p. 21–28.
- Gilbert, G., v° Biens et services collectifs, in L. Philip (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, t. I, Paris, Economica, 1991, p. 159–160.
- Gilcart, S., « À propos des associations, de leur siège social et de la loi applicable », *R.G.D.C.*, 2000, p. 199–232.
- Gliksberg, D., « General report », *Taxation of Non-Profit Organizations*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 84a, 53<sup>rd</sup> Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999, p. 19–59.
- Gnedasj, S., « Kostenaftrek: Cassatie Ontmantelt de bom van artikel 49 », *Fisc. Act.*, n° 2015/27, p. 1–8.
- Gnedasj, S., « Negentig jaar cassatierechtspraak inzake kostenaftrek. Hoe de geschiedenis tot de toekomst bijdraagt — een actueel overzicht met praktische beschouwingen op het vlak van de vennootschapsbelasting », *A.F.T.*, n° 2016/1, p. 5–119.
- Gnedasj, S., *Artikel 49 WIB 1992 ont(k)leed — Lessen uit negentig jaar cassatierechtspraak inzake kostenaftrek — een actueel overzicht met praktische én theoretische beschouwingen op het vlak van de vennootschapsbelasting*, Malines, Wolters Kluwer, 2017.
- Gnedasj, S. et Janssens, K., « Ook Cassatie is streng voor aftrek appartement aan kust », *Fisc. Act.*, n° 2018/37, p. 1–4.
- Gnedasj, S. et Possoz, M., « L'effet direct des directives et le principe de sécurité juridique : retour aux sources et nouveaux départs », *R.G.C.F.*, n° 2017/4, p. 309–328.
- Goedseels, J., « Le nouveau statut légal des associations sans but lucratif en Belgique : Questions diverses », *R.P.S.C.*, 1923, n° 5, p. 4–5.
- Goedseels, J., « Les associations sans but lucratif et les contributions directes », *R.P.S.*, 1926, p. 43–46.
- Goedseels, J., « Associations mutuelles patronales et associations sans but lucratif en général », *R.P.S.*, 1932, p. 358–369.
- Goedseels, J., *Traité juridique des Associations sans but lucratif et des établissements d'utilité publique*, Bruxelles, Larcier, 1935.

- Goedseels, J., « Les associations sans but lucratif et la taxe professionnelle », *R.P.S.*, 1936, p. 87 et s.
- Goedseels, J., « Les associations sans but lucratif et la taxe professionnelle », *R.J.F.F.*, 1945, p. 112–114.
- Goedseels, J., « Synthèse de la législation et de la jurisprudence récentes concernant les associations sans but lucratif », *R.P.S.*, 1947, p. 54–69.
- Goedseels J., sous Cass., 22 janvier 1952, *R.P.S.*, 1952, p. 131–136.
- Gol, D., « Les A.S.B.L. belges — Les principes », in N. Thirion et O. Caprasse (éd.), *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruges, la Chartre, 2004, p. 11–14.
- Gol, D., « Les A.S.B.L. belges — Constitution », in N. Thirion et O. Caprasse (éd.), *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruges, la Chartre, 2004, p. 15–33.
- Gol, D., « L'exercice des pouvoirs au sein de l'A.S.B.L., de l'A.I.S.B.L., et de l'association de fait », in D. Gol et P. T'Kint, *Les personnes morales sans but lucratif*, Limal, Anthemis, 2012, p. 137–195.
- Gol, D. et T'Kint, P., (dir.), *Les personnes morales sans but lucratif : questions choisies*, CUP, vol. 135, Liège, Anthemis, 2012.
- Gol, D. et Lebeau, J.-P., « La dissolution et la liquidation des personnes morales », *R.D.C.*, n° 2018/10, p. 1153–1180.
- Goldrajch, M., « Extension du Tax Shelter aux arts de la scène », *Act. Fisc.*, n° 2017/7.
- Goldrajch, M., « Extension du Tax Shelter à l'industrie du jeu vidéo », *TaxTODAY*, 6 mai 2019.
- Gollier, J.-M., *Responsabilité sociétale des entreprises. Le droit dans la transition*, Limal, Anthemis, 2018.
- Gollier, J.-M. et Malherbe, P., *Les sociétés commerciales. Lois des 7 et 13 avril 1995*, Les dossiers du Journal des Tribunaux, De Boeck & Larcier, Bruxelles, 1996.
- Gómez González, D., *The Emergence of the Dutch Social Enterprise: Opportunities for International Development Cooperation*, p. 17.
- Gommers, S., « Een voorziene miskenning van het voorzienbaarheidsbeginsel », *T.F.R.*, 2016, n° 506, p. 703–707.
- Gosselin, A., « La réforme du 13 avril 1995 : la fin de la théorie des cadres légaux obligatoires et l'apparition d'une société commerciale à forme civile », *Act. dr.*, 1997, p. 717–750.
- Gossiaux, M., « Taxe Caïman : la taxation par transparence des constructions juridiques étrangères », *R.G.C.F.*, n° 2015/4–5, p. 303–319.

- Gossiaux, M. et Willems, A., « Prouver la réalité des prestations rémunérées : un point d'actualité sur la théorie de la rémunération », *R.G.F.C.P.*, n° 2020/4, p. 13–21.
- Goyvaerts, G.-D., « De kaaimantaks, een kritische beschouwing », *T.F.R.*, 2015, n° 490–491, p. 865–924.
- Goyvaerts, G. D. et De Leeuw, E., « Livre XIII — Taxe caïman », in A. Tiberghien, *Tiberghien Manuel de Droit fiscal*, édition 2018–2019, Wolters Kluwer, p. 2557–2579.
- Gueslin, A., *L'invention de l'économie sociale*, Economica, Paris, 1987.
- Gui, B., « The Economic Rationale for the 'Third Sector'. Nonprofit and Other Noncapitalist Organizations », *Annals of Public and Cooperative Economics*, n° 62–4, 1991, p. 551–572.
- Guillery, J., *Des sociétés commerciales en Belgique, Commentaire de la loi du 18 mai 1873*, t. III, Bruxelles, Bruylant, 1876.
- Guillery, J., *Commentaire législatif de la loi du 18 mai 1873 sur les sociétés commerciales, Discussions parlementaires, Exposé des motifs, Rapports présentés aux Chambres législatives*, Bruxelles, Bruylant, 1878.
- Haelterman, A., *Fiscale transparentie. Theorie en praktijk in België*, Kalmthout, Biblo, 1992.
- Haelterman, A., « Feitelijke (on)belastbaarheid van de feitelijke vereniging en de 'kaaimantaks' », in *Liber amicorum Rik Deblauwe*, Gand, Knops publishing, 2018, p. 397–410.
- Hansmann, H., « Economic Theories of Nonprofit Organization », in W.W. Powell (éd.), *The Nonprofit Sector*, 1987, p. 27–42.
- Hansmann, H. et Kraakman, R., « The Essential Role of Organizational Law », *Yale Law Journal*, 2000/6, p. 387–440.
- Hauwaert, T. et al., *Introduction au Code des sociétés et des associations à l'attention du notariat*, Limal, Anthemis, 2019.
- Heinrich, J., « Tax Neutrality between CIT and Non-CIT Subjects: How To Improve Our Systems? », in D. Gutmann (éd.), *Corporate Income Tax Subjects*, EATLP International Tax Series volume 12, Amsterdam, IBFD, 2016, p. 133–146.
- Hellemans, F. et Parrein, F., « Het nieuwe Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen: (ver)bouwen in vertrouwen », in M. Wyckaert (éd.), *Vennootschapsrecht (Themis 105)*, Bruges, la Chartre, 2018, p. 1–32.
- Hellinckx, K. et Seré, S., « Extension du champ d'application de la taxe Caïman : la nouvelle 'liste EEE' », *Le Fiscologue*, n° 1591, 14 décembre 2018, p. 8.
- Hély, M. et Moulévrier, P., « Économie sociale et solidaire » : quand les sciences sociales enchantent le travail », *Idées économiques et sociales*, n° 2009/4, p. 30–41.

- Hendricé, R. et Bisschop, N., « La jurisprudence de la Cour constitutionnelle en matière de régies communales autonomes : une piste de réflexion pour la taxation des intercommunales? », *Act. Fisc.*, n° 2014/43.
- Hendricé, R. et Gérard, X., « Le passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés : un mode d'emploi pour les a.s.b.l. », *Act. Fisc.*, n° 2006/24.
- Hendrickx, P.-P., « L'extension du tax shelter aux arts de la scène », *R.G.F.C.P.*, n° 2017/2, p. 6–16.
- Henkes, A., « 'Le droit fiscal est d'ordre public!' *So what?* De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour de cassation. Rentrée solennelle de la Cour de cassation de Belgique – 1<sup>er</sup> septembre 2016, *R.G.C.F.*, n° 2016/4–5, p. 281–369.
- Henneaux, F., « Le nouveau Code des sociétés et des associations et le droit fiscal », *Bulletin juridique & social*, n° 629, mai 2019, p. 7–10.
- Henneaux, F. et Bammens, N., « La résidence fiscale et la mobilité des sociétés – Rapport belge au congrès 2017 de l'European association of tax law professors », *J.D.F.*, n° 2017/5, p. 129–158.
- Hermant, O., « Le nouveau code des sociétés et des associations », journée d'études organisée par le CRIDES, Louvain-la-Neuve, 8 février 2018.
- Hermant, P., « Les principes généraux », *Le nouveau droit des sociétés. La réforme de 1995*, Diegem, Kluwer, 1995, p. 10 et s.
- Herve, L. et Richelle, I. (coord.), *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2019.
- Hiez, D., « L'entreprise sociale et solidaire, une source d'inspiration pour le droit de l'entreprise? », in A. Supiot (dir.), *L'entreprise dans un monde sans frontières : perspectives économiques et juridiques*, Paris, Dalloz, 2015, p. 269–286.
- Hiez, D., *Guide pour la rédaction d'un droit de l'économie sociale et solidaire*, ESS Forum international, 2021.
- Hilaire, J., *Introduction historique au droit commercial*, Paris, PUF, 1986.
- Hinneken, L., « Fiscale kwalificatievragen in verband met buitenlandse commerciële en burgerlijk vennootschappen en rechtspersonen met onroerend goed in België », in *Liber Amoricum J.-P. Lagae*, Diegem, Ced.Samsom, 1998, p. 366 et s.
- Hinneken, P., « Enkele aandachtspunten inzake de toepassing van de transparantie in de Belgische fiscale praktijk », *T.F.R.*, 2000, n° 190, p. 943–953.
- Holyoake, G. J., *Histoire des équitables pionniers de Rochdale*, traduit de l'anglais par Mme Moret — 1890, Condé-sur-Noireau, Les Éditions du commun, 2017.
- Horsmans, G., « La société : notion et codification », in UCL-Centre d'études Jean Renauld (éd.), *Droit des sociétés : les lois des 7 et 13 avril 1995*, Bruxelles, Bruylant, 1995, p. 7–43.

- Horsmans, G., « La société coopérative », *T.P.D.C.*, t. IV, vol. 1, Waterloo, Kluwer, 2012, p. 351 et s.
- Huybrechts, B., « Social enterprises and their eco-systems: A european mapping report », *Updated country report: Belgium*, 2016.
- Huybrechts, B., Defourny, J., Nyssens, M., Bauwens, T., Brolis, O., De Cuyper, P., Degavre, F., Hudon, M., Périlleux, A., Pongo, T., Rijpens, J. et Thys, S., « Social Enterprise in Belgium: A Diversity of Roots, Models and Fields », *ICSEM Working Papers*, n° 27, 2016.
- Huysman, S., « Quid des activités commerciales accessoires d'une ASBL? », *Le Fiscologue*, n° 532, 8 septembre 1995, p. 9.
- ICF Consulting Services, « Social enterprises and their eco-systems: A european mapping report », *Country report: Belgium*, 2014.
- Ingenbleek, J., *La justice dans l'impôt*, Berger-Levrault, Paris-Nancy, 1918.
- Jacquemin, H., « La fin du Code de commerce et de la théorie de la commercialité : état de la question et perspectives », *J.T.*, 2018, n° 37, p. 832-837.
- Jamar de Bolsée, B., « Les associations sans but lucratif au regard de la taxe professionnelle », *Ann. Not.*, 1962, p. 8-12.
- Jansen, T. et De Vos, P., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, 3<sup>e</sup> éd., Anvers, Intersentia, 2008, p. 39-40.
- Janssens, K., « Bezoldigingstheorie is terug van weggeweest », *Fisc. Act.*, n° 2019/12, p. 1-3.
- Jouanjan, O., « L'égalité dans la jurisprudence constitutionnelle allemande », *Études et documents du Conseil d'État*, 1996, n° 48, p. 411 et s.
- Jouanjan, O., « Le Conseil constitutionnel, gardien de l'égalité? », *Jus Politicum*, n° 2012/7.
- Karpenschif, M., *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, 2015.
- Kell, L., *Courr. Fisc.*, n° 2019/16.
- Kerlin, J., « Social enterprise in the United States and Europe: Understanding and learning from the differences », *Voluntas*, 17(3), 2006, p. 247-263.
- Kerlin, J., « A Comparative Analysis of the Global Emergence of Social Enterprise », *Voluntas*, 2010, vol. 21 (2), p. 162-179.
- Kirkpatrick, J., *Le régime fiscal des sociétés belges par actions*, Bruxelles, Larcier, 1963.
- Kirkpatrick, J., « Le droit fiscal se fonde sur les réalités. Réflexions sur quelques bons et mauvais usages d'un proverbe de droit », *J.P.D.F.*, 1969, p. 161-176.

- Kirkpatrick, J., « L'égalité devant l'impôt en droit fiscal contemporain », in C. Perelman et L. Ingber (dir.), *L'égalité*, vol. III, Travaux du centre de philosophie du droit de l'Université libre de Bruxelles, Bruxelles, Bruylant, 1975, p. 8–71.
- Kirkpatrick, J., « L'influence du nouveau droit comptable sur le droit des sociétés en Belgique », 1982, *J.T.*, p. 195 et s.
- Kirkpatrick, J., note sous Cass., 9 mai 2008, *R.P.S.*, 2010, p. 276–281.
- Kirkpatrick, J. et Garabedian, D., *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 2003.
- Kirkpatrick, J. et Nudelholc, S., « Les questions préjudicielles sur les violations du principe constitutionnel d'égalité résultant de lacunes de la loi et les rapports entre la Cour de cassation et la Cour d'arbitrage », in *Liber Amicorum Paul Martens : l'humanisme dans la résolution des conflits : utopie ou réalité?*, Bruxelles, Larcier, 2007, p. 785–812.
- Krings, E., « Les lacunes en droit fiscal », in C. Perelman (dir.), *Le problème des lacunes en droit*, Bruxelles, Bruylant, 1968, p. 463–488.
- Krings, E., « Fictions et présomptions en droit fiscal », in C. Perelman et P. Foriers (dir.), *Les présomptions et les fictions en droit*, Bruxelles, Bruylant, 1974, p. 162–185.
- Labaisse, J., « La 'théorie de la rémunération' requiert l'existence de prestations réelles et effectives de la part du gérant », *Act. Fisc.*, n° 2017/11.
- Lachapelle, A., « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété », *R.G.C.F.*, n° 2013/5–6, p. 331–372.
- Lachapelle, A. et Wattier, S., « L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal », *Ann. dr. Louvain*, 2015, liv. 3–4, p. 387–449.
- Lang, M., « State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ », *EStAL*, 2012, vol. 11, n° 2, p. 411–421.
- Laurent, F., *Principes de droit civil*, t. I, Bruxelles, Bruylant, 1869.
- Laurent, F., *Principes de droit civil*, t. XXVI, Bruxelles, Bruylant-Christophe & Cie, 1878, n<sup>os</sup> 193–207, p. 199–227.
- Lauwers, P., « IPM ou I.Soc ? », *Le Fiscologue*, n° 956, 5 novembre 2004, p. 10.
- Lauwers, P., « ASBL et impôt des sociétés », *Le Fiscologue*, n° 1011, 27 janvier 2006, p. 12.
- Laville, J.-L., « Histoire et actualité de l'associationnisme : l'apport de Marcel Mauss », *Revue du MAUSS*, 2010/2, n° 36, p. 295–307.
- Laville, J.-L. et alii, « Théorie de l'entreprise sociale et pluralisme : L'entreprise sociale de type solidaire », *Revue Interventions économiques*, n° 2016/54, p. 11

- Lavrysen, P., « De private stichting: een volwaardig alternatief voor de Nederlandse stichting-administratiekantoor? », *R.D.C.*, 2002, n° 24, p. 667–697.
- Lebeau, J.-P. et Gol, D., « La dissolution et la liquidation des personnes morales », *R.D.C.*, 2018, p. 1153–1181.
- Ledain, F., « La violation du principe de sécurité juridique implique une violation de la loi et ne peut être déduite d'un comportement », *Hebdo Fiscalnet*, 14 janvier 2017
- Ledain, F., « Enseignement : IPM ou ISOC? », *TaxWin Expert*, 6 juillet 2018.
- Lefèvre, S., Trefois, N. et Riga, O., « Limitation de l'utilisation des déductions fiscales — Introduction d'une base taxable minimale à l'impôt des sociétés », *Act. Fisc.*, n° 2018/4.
- Lemaitre, H.-P., « Sociétés coopératives et sociétés à finalité sociale », *J.T.*, 1996, p. 293–299.
- Lenaerts, K., « State Aid and Direct Taxation », in H. Kanninen, N. Korjus et A. Rosas (éd.), *EU Competition Law in Context, Essays in Honour of Virpi Tiili*, Oxford, Hart Publishing, 2009, p. 291–306.
- Lindemans, J., « *Verenigingen zonder winstoogmerk* », *A.P.R.*, 1958, n° 81, p. 62.
- Litannie, T. et Watelet, S., « Les fondations de droit belge – Aspects civils et fiscaux », *R.G.E.N.*, 2004, liv. 6, p. 231–280.
- Louveaux, H., *Fiscalité du secteur non marchand*, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 2011.
- Luja, R., « Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States To Claim Fiscal Sovereignty », *EC Tax Review*, 2016, n° 5–6, p. 312–324.
- Luja, R., « De Mededeling staatssteun 2016: een momentopname door de Europese Commissie », *A.F.T.*, n° 2017/4–5, p. 6–13.
- Luja, R., « Material selectivity after Gibraltar », in D. Weber et G. Maisto (éd.), *EU income tax law: issues for the years ahead*, Amsterdam, IBFD, 2013, p. 115–121.
- Maes, J., « Les associations sans but lucratif et la taxe professionnelle », *R.J.F.F.*, 1945, p. 108–112.
- Magnus, F., « Influence des activités statutaire et sociale en matière de déduction de frais professionnels », *R.G.F.C.P.*, n° 2016/7, p. 4–22.
- Magremanne, J.-P., « Requalifications des intérêts en dividendes et des revenus immobiliers en rémunérations des dirigeants d'entreprise », *R.G.F.*, 1997, p. 35–51.
- Maitrot de la Motte, A., *Souveraineté et construction communautaire — Recherche sur les impôts directs*, Paris, L.G.D.J., 2005.
- Maitrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 2016.



- Maitrot de la Motte, A., « L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale », *Titre VII – Les cahiers du Conseil constitutionnel*, vol. 2, n° 1, 2019, p. 60–68.
- Malherbe, J., *Droit fiscal international*, Bruxelles, Larcier, 1994.
- Malherbe, J., de Cordt, Y., Lambrecht P. et Malherbe, P., *Droit des sociétés. Précis*, Bruxelles, Bruylant, 2011.
- Malherbe, J., De Wolf, M. et Schotte, C., *Droit fiscal — L'impôt des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 1997.
- Marchal, P., *Principes généraux du droit, R.P.D.B.*, Bruxelles, Bruylant, 2014.
- Marchessou, P., « Droit fiscal européen et droit fiscal international », *Répertoire Dalloz de droit européen*.
- Marchessou, P. et Trescher, B., *Droit fiscal international et européen*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 225–248.
- Mariscal, B., « Activation de l'épargne : glissement de l'argent des carnets d'épargne vers les entreprises ? », *Act. Fisc.*, n° 2018/07.
- Massarky, C.W., « Coming of Age: Social Enterprises Reaches its Tipping point », *Research on social entrepreneurship, ARNOVA occasional paper series*, 2006, vol. 1, n° 3, p. 67–88.
- Masset, E., « Une société à forme commerciale peut-elle revendiquer l'application de l'impôt des personnes morales ? », *Fiscalnet*, 14 mai 2005.
- Masset, E., « Une société à forme commerciale peut-elle être soumise à l'impôt des personnes morales ? », *Fiscalnet*, 13 juin 2009.
- Masset, E., « Impôt des sociétés et dépenses propres à l'objet social », *Hebdo FiscalNet*, 1<sup>er</sup> août 2015.
- Massin, I., « Régies communales autonomes : pas de faux but de lucre », *Le Fiscologue*, n° 1539, 27 octobre 2017, p. 4.
- Massin, I., « “But lucratif des RCA” : le fisc durcit les règles pour les “subsides liés aux prix” », *Le Fiscologue*, n° 1765, 4 novembre 2022, p. 11.
- Mathis, A. et Mattheeuws, C., « Les principes coopératifs et l'évolution de la législation coopérative belge », in A. Zevi et J.L. Monzon Campos (éd.), *Coopératives, marchés, principes coopératifs*, Bruxelles, De Boeck Université, 1995, p. 37–58.
- Mayer, L.H. et Ganahl, J.R., « Taxing Social Enterprise », *Stan. L. Rev.*, vol. 66, 2014, p. 387–442.
- Meert, L. et Noré, D., « Comment prouver la réalité des prestations de gestion ? », *Le Fiscologue*, n° 1461, 29 janvier 2016, p. 3.
- Mees, K., « Nouvelles conditions d'agrément pour les sociétés coopératives », *Actualités Monkey*, 17 mai 2016.

- Mees, K., « Loi-programme de fin d'année : volet fiscal (2) », *Actualités Monkey*, 9 janvier 2018.
- Mees, K., « Le gouvernement fédéral mise sur l'activation de l'épargne (art. 104–116 LP) », *Actualités Monkey*, 2 février 2018.
- Melchior, M., et Courtoy, C., « L'omission législative ou la lacune dans la jurisprudence constitutionnelle », *J.T.*, 2008, p. 669–678.
- Mercier, S., « Une analyse historique du concept de parties prenantes : quelles leçons pour l'avenir ? », *Management & Avenir*, n° 2010/3, p. 142–156.
- Mernier, A. et Xhaufflair, V., *Les fondations en Belgique — rapport 2017*, étude menée dans le cadre de la Chaire philanthropie et investissement social, HEC-ULg.
- Mertens, S., « Non Profit Organisations and Social Economy: Two Ways of Understanding the Third Sector », *Annals of Public and Cooperative Economics*, n° 70–3, Wiley, 1999, p. 501–520.
- Mertens, S., « Une explication théorique à l'existence des coopératives agréées et des sociétés à finalité sociale en Belgique », *Non Marchand*, n° 2005/2, De Boeck, Bruxelles, 2005, p. 13–27.
- Mertens, S., « Définir l'économie sociale », *Les cahiers de la Chaire Cera*, vol. n° 2, août 2007.
- Mertens, S., Bosmans, P. et Van de Maele, C., *L'entrepreneuriat coopératif: coup de projecteur sur une économie humaine*, Bruxelles, Conseil national de la coopération, mai 2006.
- Mertens, S. et Bouchat, M., Édito, *Baromètre des entreprises sociales en Belgique*, édition 2016.
- Mertens, S. et Defourny, J., « Entrepreneuriat social », Chapitre Handbook on Entrepreneurship (15 janvier 2013).
- Mertens, S. et Marée, M., « Les contours de l'entreprise sociale », in S. Mertens (dir.), *La gestion des entreprises sociales*, Liège, Edipro, 2015, p. 17–82.
- Meunier, F., « La loi Pacte et l'objet social de l'entreprise », *Esprit*, n° 2018/10, p. 9–14.
- Micheau, C., « Fundamental Freedoms and State Aid Rules under EU Law: The example of Taxation », *European Taxation*, may 2012, p. 210–214.
- Micheau, C., *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité : Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Bruxelles, Larcier, 2013.
- Miladinovic, A., « The State Aid Provisions of the TFEU in Tax Matters », in M. Lang, P. Pistone, J. Schuch et C. Staringer (éd.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 5<sup>e</sup> éd., Vienne, Linde, 2018, p. 103–142.

- Milgrom, P. et Roberts, J., *Économie, organisation et management*, traduit de l'américain sous la direction de Bernard Ruffieux, De Boeck, Bruxelles & PUG, Grenoble, 1997, p. 375–421.
- Monzón Campos, J.L. et Chaves Ávila, R. (dir.), *L'économie sociale dans l'Union européenne*, Rapport d'information élaboré pour le Comité économique et social européen par le Centre international de recherches et d'information sur l'économie publique, sociale et coopérative (CIRIEC), 2012.
- Mori, P.A., « Non-profits and the Profit Distribution Constraint with Selfish Entrepreneurial Motivations », *Euricse Working Papers*, n° 2018/100.
- Moris, M., « Le fisc et la protection de la vie privée », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 227–278
- Moris, M., *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, Limal, Anthemis, 2014.
- Mucowintore, D., « Le baromètre quantitatif des entreprises sociales : chiffres clés », in M. Bouchat et S. Mertens (coord.), *Baromètre des entreprises sociales en Belgique*, édition 2016, Liège, Académie des Entrepreneurs Sociaux @HEC Liège.
- Navez, E.-J. (coord.), *Le nouveau droit des sociétés et des associations. Analyse critique et modèles de clauses commentés*, Bruxelles, Larcier, 2019.
- Navez F. et Demarche, J.-M., « Quelques éléments prospectifs en matière de démocratie et de fiscalité dans la S.F.S. », *Non-Marchand*, 2001/2, n° 8, p. 117–145.
- Neefs, L., « De gelijkheid in het fiscaal recht », *R.W.*, 1992–1993, p. 30–33.
- Neiryck, O., « Le principe de la non-rétroactivité des lois en matière fiscale », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 139–174.
- Nicaise, P., *Le nouveau droit des sociétés coopératives : la loi du 20 juillet 1991*, vol. 4, Bruxelles, Bruylant, 1992.
- Nicaise, P., « Société coopérative et sociétés à finalité sociale », *Droit des sociétés : Les lois des 7 et 13 avril 1995*, Bruylant-Academia, Louvain-la-Neuve, 1995, p. 323–353.
- Nicaise, P., « Les sociétés à finalité sociale et la participation des travailleurs », in Département de Droit économique et social de l'université catholique de Louvain (dir.), *La participation financière des travailleurs*, Bruxelles, Bruylant, 1998, p. 187–201.
- Nicaise, P. et Banmeyer, I., « Les fondations », in CRIDES (coord.), *Le nouveau droit des ASBL et des fondations. La loi du 2 mai 2002*, Bruxelles, Bruylant, 2002, p. 225–268.

- Nicaise, P. et Deboeck, K., *Vade Mecum des nouvelles sociétés coopératives*, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Creadif, 1995.
- Nicaise, P. et Navez, E.-J., « Contrôle, stabilité et structure de l'actionnariat : le polymorphisme du paysage sociétaire a-t-il toujours un sens ? », in G.-A. Dal (dir.), *Contrôle, stabilité et structure de l'actionnariat*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 8–57.
- Nicholls, A., (éd.), *Social Entrepreneurship: New Models of Sustainable Social Change*, Oxford University Press, 2006.
- Nicolaides, P., « Excessive Widening of the Concept of Selectivity », *EStAL*, 2017, vol. 16, n° 1, p. 62–72.
- Nielsen, H., « Réforme historique du régime fiscal américain », *Le Fiscologue international*, n° 408, 31 décembre 2017, p. 1.
- Nollet, A., *De l'« abus fiscal » ou quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, Gand, Larcier, 2019.
- Nudelholc, S., « Le régime civil et fiscal de la fondation privée belge, R.G.F., n° 2004/8–9, p. 16–24.
- O'Brien, M., « Company Taxation, State Aid and Fundamental Freedoms: is the Next Step Enhanced Co-operation? », *EL Rev.*, 2005, vol. 30, p. 209–233.
- Orban, S., « L'impôt des personnes morales », in A. Bailleux (dir.), *Rulings. Études des décisions anticipées publiées par le SDA de 2003 à 2010*, Bruxelles, Larcier, 2012, p. 533–580.
- Orsoni, G., *L'interventionnisme fiscal*, Paris, PUF, 1995.
- Ortmann A. et Schlesinger, M., « Trust, Repute and the Role of Non-Profit Enterprise », *Voluntas*, 1997/8, n° 2, p. 97–119.
- Ost, F., « L'interprétation logique et systématique et le postulat de rationalité du législateur », in M. Van de Kerchove (dir.), *L'interprétation en droit*, Publication des Facultés universitaires Saint-Louis, Bruxelles, 1978, p. 97–184.
- Ottoy, A., « Producenten van tax shelter-podiumkunsten: knelpunten en suggesties », *Fisc. Act.*, n° 2017/6, p. 4–6.
- Ottoy, A., « Uitbreiding tax shelter voor film naar podiumkunsten: staande ovatie of kort applaus ? », *Fisc. Act.*, n° 2017/6, p. 1–4.
- Panis, W. et Jost, J.-A., « Intergemeentelijke samenwerkingsverbanden in de inkomstenbelastingen anno 2016 », *T. Gem.*, 2016/2, p. 113–124.
- Papadamaki, I., *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2018.
- Parent, X., « L'assujettissement à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales et les principales conséquences », in N. Thirion et O. Caprasse (éd.), *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruges, la Charte, 2004, p. 440–460.

- Parmentier, C., « Association sans but lucratif, commercialité et faillite », note sous Mons, 5 mai 1998, *R.D.C.*, 1999, p. 338 et s.
- Parmentier, C., « La loi fiscale et l'article 1<sup>er</sup> du Premier Protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales », note sous Cass. 26 février 2016, *J.L.M.B.*, 2016/40, p. 1889–1891.
- Partsch, P.-E., « Aides d'État de nature fiscale et sélectivité : d'Adria-Wien à Banco Santander Autogrill », in J. Wildemeersch et P. Paschalidis (dir.), *L'Europe au présent!*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 597–611.
- Pasteger, D., « Droit international privé », in N. Thirion (coord.), *Droit international et européen des sociétés*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 13–57.
- Peeters, B., « Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie? », in B. Peeters et J. Velaers (éd.), *De Grondwet in groothoekperspectief — Liber Amicorum Discipulorumque Karel Rimanque*, Anvers & Oxford, Intersentia, 2007, p. 509–562.
- Peeters, B., « Pleidooi voor een meer functionele opdeling van het toepassingsgebied van de vennootschaps- en de rechtspersonenbelasting », in E. Wymeersch, R. Houben et E. Dirix (éd.), *In het vennootschapsbelang*, Mortsel, Intersentia, 2017, p. 337–362.
- Peeters, B. et Couturier, J.-J., *Belgisch Belastingrecht*, 6<sup>e</sup> éd., Anvers, Maklu, 1998.
- Pesqueux, Y., « Robert E. Freeman et la théorie des parties prenantes en question », Cours, France, 2017.
- Petit, M., « La Flandre s'adapte au nouveau CSA, modifie l'impôt de donation et le droit de vente, introduit une procédure de rectification et prévoit diverses mesures anti-fraude », *Droits d'enregistrement*, mars 2019, p. 1–12.
- Petrella, F. et Richez-Battesti, N., « Business social, entreprise sociale et E.S.S. : quelles formes de gouvernance? entre similitudes et divergences... », in D. Hiez et E. Lavillunière (dir.), *Vers une théorie de l'économie sociale et solidaire*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 353–370.
- Philippe, D.-E., « Élargissement de la taxe Caïman : les SICAV dédiées luxembourgeoises dans la ligne de mire », *Act. Fisc.*, n° 2016/6.
- Philippe, D.-E., « ASBL — Impôt des sociétés vs impôt des personnes morales », in Y.-H. Leleu (éd.), *Chroniques notariales*, vol. 69, Bruxelles, Larcier, 2019, n° 130, p. 221–223.
- Philippe, D.-E. et Nollet, A., « L'affaire Belgacom : une consécration d'une approche 'formaliste' du siège réel », *R.G.F.C.P.*, n° 2018/6, p. 4–12.
- Philippe, F., « La certification des titres », *Pacioli*, 2001, n° 97.
- Pieters, E., « La réforme du Code de droit économique : quelles conséquences pour les ASBL? », *ASBL Actualités*, avril 2018, p. 9–16.

- Pinte, L., « Ceci n'est pas un dividende : réflexions sur l'(a)symétrie du traitement fiscal du transfert du siège d'une société et de certaines formes de restructuration », in *Liber Amicorum Daniel Mareels – Bancaire en financière fiscaliteit / Fiscalité bancaire et financière*, Limal, Anthemis, 2015, p. 193–205.
- Piot, W., *A.F.T.*, 1995, p. 309–313.
- Piret, R., *L'évolution de la législation belge sur les sociétés anonymes*, Bruxelles, Casterman, 1946.
- Piron, D., *Gouverner les régions par les finances publiques*, Bruxelles, Larcier, 2019.
- Plas, L. et Verbanck, P., « La requalification des intérêts en dividendes », *R.G.F.*, 1993, p. 286–296.
- Prek, M. et Lefèvre, S., « The Requirement of Selectivity in the Recent Case-Law of the Court of Justice », *EStAL*, 2012, vol. 11, n° 2, p. 335–345.
- Prosman, J., « Les A.S.B.L. peuvent-elles exercer des activités de nature économique ou commerciale? », *R.D.C.*, 1984, p. 164–181.
- Reijnen, T., « Het uitkeringsverbod bij de stichting, een nog niet beëindigde discussie », *Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie*, n° 6989, 2013, p. 791–797.
- Resteau, C., *Traité des sociétés coopératives*, 3<sup>e</sup> éd. revue et complétée, Bruxelles, Larcier, 1936.
- Richez-Battesti, N. et Petrella, F., « Social enterprises and their eco-systems: A european mapping report », *Updated country report: France*, 2016.
- Rijpens, J. et Marée, M., « Entreprises sociales : terminologie et écosystème », *Le baromètre des entreprises sociales*, édition 2015, p. 6–7.
- Ripert, G. et Roblot, R., *Traité de droit commercial*, t. I, 17<sup>e</sup> éd., Paris, L.G.D.J., 1998.
- Rivero, J., « Rapport sur les notions d'égalité et de discrimination en droit public français », *Travaux de l'association Henri Capitant des amis de la culture juridique française*, vol. 14, 1961–1962, éd. en 1965.
- Robé, J.-P., *L'entreprise et le droit*, Paris, PUF, 1999.
- Roels, A. et Van Hoe, A., « Détection des entreprises en difficulté : rôle accru des professionnels du chiffre », *Bilan*, n° 767, 31 août 2017, p. 1.
- Roels, A. et Van Hoe, A., « Nouveau droit d'insolvabilité : aussi pour les professions libérales », *Bilan*, n° 766, 31 juillet 2017, p. 1.
- Roels, A. et Van Hoe, A., « Le nouveau droit de la faillite », *Bilan*, n° 770, 15 octobre 2017, p. 8.
- Roels, A. et Van Hoe, A., « Réorganisation judiciaire : quelques innovations marquantes », *Bilan*, n° 773, 30 novembre 2017, p. 3.
- Ronse, J., « Gerechtelijke conversie van nietige rechtshandelingen », *T.P.R.*, 1965, p. 199–227.

- Rosoux, G., « Les droits fondamentaux, dessinés par le juge constitutionnel belge — L'héritage de l'arrêt Marckx dans la jurisprudence constitutionnelle des droits fondamentaux », in S. Boufflette (éd.), *La Cour constitutionnelle : de l'art de modeler le droit pour préserver l'égalité*, Limal, Anthemis, 2016, p. 75–144.
- Rosoux, G., *Contentieux constitutionnel*, 1<sup>re</sup> édition, Collection de la faculté de Droit de l'université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2021.
- Rosignol, K., « “No taxation without legislation” : het formeel legaliteitsbeginsel in belastingzaken », in M. De Jonckheere (dir.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge, die Keure, 2011, p. 73–106.
- Rosignol, K., *De (on)belastbaarheid van de overheid en haar eigen activiteiten*, Bruges, La Chartre, 2016.
- Salamon, L.M. et Anheier, H.K., *Defining the Nonprofit Sector — A Cross-national Analysis*, Institute for Policy Studies, The Johns Hopkins University, 1997.
- Samuelson, P.A., « The Pure Theory of Public Expenditure », *Review of Economics and Statistics*, n° 36, 1954, p. 387–389.
- SAW-B, *Coopératives — un modèle tout terrien*, Les dossiers de l'économie sociale, 2011.
- Schmidt, J., « L'influence du droit fiscal sur le droit des sociétés », *Rev. trim. dr. com.*, 1957, p. 559–606.
- Schmitz, P., *Manuel des impôts sur les revenus*, Bruxelles, Puvrez, 1934.
- Scholsem, J.-C., « La notion de bénéfice dans le contrat de société », *R.P.S.*, 1969, p. 211–239.
- Scholsem, J.-C., « Le fisc est-il un tiers ? », *Congrès des notaires de Belgique*, 1973.
- Schön, W., « Taxation and State Aid Law in the European Union », *Common Market Law Review*, vol. 36, n° 4, 1999, p. 911–936.
- Schön, W., « Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid — A Review of Five Years of European Jurisprudence », Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance n° 2015–14.
- Schreuder, E., *Les impôts sur les revenus. Précis de législation et de jurisprudence*, Bruxelles, Bruylant, 1957.
- Segier, S., « A.S.B.L. et impôt des sociétés », *Hebdo FiscalNet*, 28 août 2004.
- Segrestin, B. et Hatchuel, A., *Refonder l'entreprise*, Paris, Seuil, 2012.
- Sepulchre, V., *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2005.
- Sepulchre, V., « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années », *R.G.C.F.*, n° 2009/6, p. 524–584.

- Simonart, V., *La personnalité morale en droit privé comparé : l'unité du concept et ses applications pratiques : Allemagne, Angleterre, Belgique, États-Unis, France, Italie, Pays-Bas et Suisse*, Bruxelles, Bruylant, 1995.
- Simonart, V., « L'application du droit belge aux sociétés constituées dans un autre État de la Communauté et, en particulier, aux *Limited* », *R.P.S.*, 2008, p. 111–206.
- Simonart, V., *Associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations*, *R.P.D.B.*, Bruxelles, Bruylant, 2016.
- Simonart, V., « Le nouveau régime des ASBL » in A.-P. André-Dumont, *et al.* (dir.), *Le Code des sociétés et des associations*, 1<sup>re</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 85–129, spéc. p. 127.
- Simonart, V., « L'Amendement : Double agrément des sociétés coopératives », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2022/1, p. 59–61.
- Simonet, L., « Les A.S.B.L. et l'immunisation du revenu cadastral », *R.G.F.*, 1984, p. 23–28.
- Simonet, L. et Eloy, M., « Le régime fiscal des associations sans but lucratif et de certains autres groupements et institutions », *J.T.*, 1977, p. 405–409.
- Smet, P., « 'Taxe Caïman' : parfois 'before cash' et même 'regardless of cash' », *Le Fiscologue*, n° 1429, 1<sup>er</sup> mai 2015, p. 1.
- Soldai, A., « Réforme ISOC », *R.G.F.C.P.*, n° 2018/2, p. 30–33.
- Spear, R., « Entrepreneuriat social et autres modèles pour assurer l'emploi des plus défavorisés », Rapport de synthèse, Croatie, 29–30 octobre 2013.
- Springael, B., « Déduction pour innovation : approbation en urgence », *Le Fiscologue*, n° 1508, 10 février 2017, p. 1.
- Springael, B. et Hechtermans, P., « BEPS action 5 : 'régime de PI 2.0' avec nouvelle approche du 'lien' », *Le Fiscologue International*, n° 389, 31 mai 2016, p. 1.
- Stevens, S., « Tax Aid to Public and Social Enterprises: A Collision between Competition and Public Policy », *EC Tax Review*, n° 2014/3, p. 149–170.
- Stokkink, D. et Perard, P., « L'économie sociale et solidaire en Europe », note d'analyse, mai 2016.
- Stolle, L., *De vennootschap met sociaal oogmerk*, Diegem, Ced Samson, 1997.
- Stroobant, M., « De vennootschap met een sociaal oogmerk », in H. Braeckmans et E. Wymeersch (éd.), *Het Gewijzigde vennootschapsrecht 1995*, Anvers, Maklu, 1996, p. 85–100.
- Supiot, A., *L'esprit de Philadelphie, La justice sociale face au marché total*, Seuil, Paris, 2010.



- Symoens, H., « Waaronc ik wel en hij niet? Het fiscaal grondwettelijk gelijkheidsbeginsel », in M. De Jonckheere (éd.), *Postuniversitaire studiecycclus André Spruyt. Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Bruges, La Chartc, 2011, p. 1–28.
- Szudoczky, R., « 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 (éd.), *EU income tax law: issues for the years ahead*, Amsterdam, IBFD, 2013, p. 163–196.
- Szudoczky, R., « Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms », *ESAL*, 2016, vol. 15, n° 3, p. 357–380.
- T°Kint, J., *Les associations sans but lucratif*, Bruxelles, Larcier, 1961.
- T°Kint, J. et Godin, M., *Les sociétés coopératives*, Bruxelles, Larcier, 1968.
- T°Kint, P., *Les associations sans but lucratif*, Bruxelles, Larcier, 1999.
- T°Kint, P., « L'application du livre XX du Code de droit économique aux associations », in C. Alter (dir.), *Le nouveau livre XX du Code de droit économique consacré à l'insolvabilité des entreprises*, Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 47–67.
- Thiébauc, X., « Le régime fiscal de la certification de titres, telle qu'organisée par la loi du 15 juillet 1998, par recours à une fondation privée », in N. Thirion et O. Caprasse (éd.), *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruges, la Chartc, 2004, p. 545–553.
- Thirion, N., « Les fondations – § 1<sup>er</sup> Introduction et principes — Établissement d'utilité publique et fondation privée », in N. Thirion et O. Caprasse (éd.), *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruges, la Chartc, 2004, p. 293–295.
- Thirion, N., « Du droit commercial au droit de l'entreprise : nouveau plaidoyer pour les faiseurs de systèmes », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2006/1–2, p. 314–324.
- Thirion, N., « Des rapports entre droit et vérité selon Foucault : une illustration des interactions entre les pratiques juridiques et leur environnement », *R.I.E.J.*, n° 2013/1, p. 180–188.
- Thirion, N., « Le Code de droit économique : présentation générale », N. Thirion (dir.), *Le Code de droit économique : principales innovations*, CUP, vol. 156, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 10–29.
- Thirion, N., « Que peut la doctrine en droit des sociétés (et ailleurs)? », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2017/1, p. 3–4.
- Thirion, N., « III<sup>e</sup> partie – La loi portant réforme du droit des entreprises : Pénélope au palais de la nation ? », in Y.-H. Leleu (éd.), *Chroniques notariales*, vol. 67, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 523–534.

- Thirion, N., « Faut-il imaginer Sisyphe heureux ? », *J.T.*, 2018, n° 37, p. 825.
- Thirion, N., « L'Amendement. Pour une définition maniable et uniforme de l'entreprise dans le Code de droit économique », *R.P.S.-T.R.V.*, n° 2018/8, p. 909-912.
- Thirion, N. *et alii*, *Droit de l'entreprise*, Bruxelles, Larcier, 2012.
- Thirion, N. et Moineau, P., « 1<sup>re</sup> partie – Droit économique et professions libérales : dernières évolutions », in Y.-H. Leleu (éd.), *Chroniques notariales*, vol. 67, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 357-376.
- Thirion, N., Moineau, P. et Pasteger, D., « Chapitre II – Le redressement des entreprises en difficulté (titres II à V du livre XX CDE) », in Y.-H. Leleu (éd.), *Chroniques notariales*, vol. 67, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 390-461.
- Thirion, N., Moineau, P. et Pasteger, D., « Chapitre III – La faillite (titre VI CDE) », in Y.-H. Leleu (éd.), *Chroniques notariales*, vol. 67, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 462-509.
- Thonet, R., « Les conséquences fiscales de la réforme du Code des sociétés et des associations », *Séminaire Vanham&Vanham — Le nouveau Code des sociétés — Une réforme fondamentale aux impacts majeurs pour les entreprises*, Bruxelles, 9 mai 2019.
- Thungen, R. *et alii*, « Examen de jurisprudence (2010-2013). Les sociétés commerciales », 1<sup>re</sup> partie, in X. Dieux, O. Caprasse et P. Lambrecht (coord.), *R.C.J.B.*, 2016, p. 55-187.
- Thuronyi, V., Brooks, K. et Kolozs, B., *Comparative Tax law*, 2<sup>e</sup> éd., Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016.
- Tilquin, T., « L'incorporation comme facteur de rattachement de la *lex societatis* », *R.P.S.*, 1998, p. 5-56.
- Tilquin, T. et Simonart, V., *Traité des sociétés*, t. I, Bruxelles, Kluwer, 1996.
- Toucas-Truyen, P., *Les coopérateurs — Deux siècles de pratiques coopératives*, première partie, Les éditions de l'Atelier, Paris, 2005.
- Travaglini, C., Bandini, F. et Mancinone, K., « Social Enterprises in Europe: Governance Models. An Analysis of Social Enterprises Governance Models Through a Comparative Study of the Legislation of Eleven Countries », *EMES Conferences Selected Papers Series*, Trento, 2009.
- Trefois, N., Carlier, C. et Koutchko, M., « La déduction pour revenus de brevets remplacée par une déduction pour revenus d'innovation plus étendue », *Act. Fisc.*, n° 2017/8, p. 1-7.
- Triantafyllou, D., « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », in *Problèmes d'interprétation à la mémoire de Constantinos N. Kakouris*, Athènes, Bruxelles, Sakkoulas, Bruylant, 2004, p. 377 et s.

- Van Baelen, B., « art. 8-5 », in H. Braeckmans, K. Geens et E. Wymeersch (dir.), *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Malines, Kluwer, 2021.
- Van Crombrugge, S., « Het onderscheid tussen bedrijfslasten en privé-uitgaven in de personenbelasting », *T. Not.*, 1983, p. 241-265.
- Van Crombrugge, S., « Het toepassingsgebied van de rechtspersonenbelasting », note sous Anvers, 29 février 1988, *T.R.V.*, n° 1988/4, p. 297-298.
- Van Crombrugge, S., « De gelijkheid in het fiscaal recht », *R.W.*, 1991-1992, p. 1203-1210.
- Van Crombrugge, S., « IPM ou I.soc. ? », *Le Fiscologue*, n° 535, 29 septembre 1995, p. 67.
- Van Crombrugge, S., « Naar een hervorming van het fiscale stelsel van v.z.w.'s ? », in B. Peeters (ed.), *Recht zonder omwegen — Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75ste verjaardag*, Gand, Larcier, 1999, p. 233-247.
- Van Crombrugge, S., « ASBL et impôt des sociétés – radio libre », *Le Fiscologue*, n° 869, 29 novembre 2002, p. 10.
- Van Crombrugge, S., « Maisons de repos : impôt des personnes morales ou I.Soc. », *Le Fiscologue*, n° 899, 8 août 2003, p. 4.
- Van Crombrugge, S., « L'ASBL Magasin du Monde non assujettie à l'impôt des sociétés », *Le Fiscologue*, n° 935, 7 mai 2004, p. 6-7.
- Van Crombrugge, S., « Radio locale : ASBL soumise à l'IPM », *Le Fiscologue*, n° 959, 26 novembre 2004, p. 10, *F.J.F.*, n° 2005/227.
- Van Crombrugge, S., « L'ASBL Magasin du Monde non assujettie à l'impôt des sociétés », *Le Fiscologue*, n° 1050, 8 décembre 2006, p. 11-12.
- Van Crombrugge, S., « Société de patrimoine : soumise à l'impôt des sociétés », *Le Fiscologue*, n° 1132, 10 octobre 2008, p. 12.
- Van Crombrugge, S., « ASBL de courses hippiques : impôt des sociétés », *Le Fiscologue*, n° 1178, 23 octobre 2009, p. 13.
- Van Crombrugge, S., « ASBL et impôt des sociétés : pas de but lucratif requis ? », *Le Fiscologue*, n° 1248, 29 avril 2011, p. 8.
- Van Crombrugge, S., *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Anvers, Biblio, 2013.
- Van Crombrugge, S., « Cassation et frais professionnels : arrêts moins spectaculaires qu'il n'y paraît », *Le Fiscologue*, n° 1438, 7 août 2015, p. 1 et s.
- Van Crombrugge, S., « I.Soc. ou IPM : le principe de sécurité juridique ne joue aucun rôle », *Le Fiscologue*, n° 1478, 3 juin 2016, p. 10.

- Van Crombrugge, S., « Impôt des sociétés ou impôt des personnes morales ? », *Le Fiscologue*, n° 1487, 9 septembre 2016, p. 12.
- Van Crombrugge, S., « IPM ou I.Soc. : toute ASBL n'est pas Woodstock » *Le Fiscologue*, n° 1513, 17 mars 2017, p. 1.
- Van Crombrugge, S., « Société à finalité sociale : I.Soc. ou I.P.M. », *Le Fiscologue*, n° 1579, 21 septembre 2018, p. 5 et s.
- Van Crombrugge, S., « IPM ou I.Soc. : deux ASBL sur la sellette pour leurs services », *Le Fiscologue*, n° 1680, 4 décembre 2020, p. 9.
- Van Crombrugge, S., « Arrêt de cassation sur les frais d'une société pour un appartement à la mer », *Le Fiscologue*, n° 1768, 25 novembre 2022, p. 10.
- Van de Gejuchte, F., « L'annualité de l'impôt », *R.F.R.L.*, n° 2013/3, p. 187-194.
- Van de Velde, E., « *Afspraken* » met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gand, Larcier, 2009.
- Van de Vijver, A., *Een verkenning van de grondslagen van het ne bis in idem beginsel in het Belgisch Belastingrecht*, Gand, Larcier, 2015.
- Van de Vijver, A., « De evolutie van het fiscaal gelijkheidsbeginsel in het licht van de rechtsfilosofische achtergronden », in S. De Raedt et A. Van de Vijver (coord.), *Fiscale Rechtspraakoverzichten — Grondrechten in fiscalibus*, Gand, Larcier, 2016, p. 124-151.
- Van de Vijver, A. et Mingaleyev, E., « Introduction », in *Manuel de droit fiscal Tiberghien*, édition 2017-2018, p. 18-54.
- Van Den Bergh, M. et Claes, S., « États-Unis : régime fiscal territorial avec un solide bâton derrière la porte », *Le Fiscologue international*, n° 414, 30 juin 2018, p. 1.
- van der Haegen, M. et Fontaine, A., « La certification comme moyen de défense contre les O.P.A. », *R.P.S.*, 1999, p. 42-78.
- van Drooghenbroeck, J.-F., Willems, G., Hoc, A. et Wattier, S., *Leçons de méthodologie juridique*, Bruxelles, Larcier, 2016.
- Van Dyck, J., « ASBL et taverne », *Le Fiscologue*, n° 618, 13 juin 1997, p. 104.
- Van Dyck, J., « Filles aux mœurs légères », *Le Fiscologue*, n° 718, 27 août 1999, p. 11.
- Van Dyck, J., « Nouvelle définition de la PME : application consolidée en matière fiscale », *Le Fiscologue*, n° 1437, 3 juillet 2015, p. 3.
- Van Dyck, J., « Les listes des constructions juridiques 'EEE' et 'non EEE' sont publiées », *Le Fiscologue*, n° 1441, 4 septembre 2015, p. 1.
- Van Dyck, J., « SC agréées : pas d'imposition des dividendes 'exonérés' distribués », *Le Fiscologue*, n° 1441, 4 septembre 2015, p. 7.
- Van Dyck, J., « Quel avenir pour la théorie de la rémunération ? », *Le Fiscologue*, n° 1469, 25 mars 2016, p. 8.

- Van Dyck, J., « Nouvelles adaptations du tax shelter pour la production audiovisuelle », *Le Fiscologue*, n° 1478, 3 juin 2016, p. 8.
- Van Dyck, J., « Déclaration à l'IPM : vérifier si la 'taxe Caïman' n'est pas applicable », *Le Fiscologue*, n° 1479, 10 juin 2016, p. 2.
- Van Dyck, J., « 'Tax shelter' : extension aux 'œuvres scéniques' », *Le Fiscologue*, n° 1501, 16 décembre 2016, p. 1.
- Van Dyck, J., « Projet de loi-programme : les comptes étrangers des syndicats dans le viseur », *Le Fiscologue*, n° 1536, 6 octobre 2017, p. 1.
- Van Dyck, J., « SC agréées : bientôt l'imposition des dividendes 'exonérés' distribués ? », *Le Fiscologue*, n° 1537, 13 octobre 2017, p. 1.
- Van Dyck, J., « Taxe sur les comptes-titres : retour au Conseil d'État », *Le Fiscologue*, n° 1540, 3 novembre 2017, p. 1.
- Van Dyck, J., « Une solution pour les coopératives agréées : l'exonération est maintenue », *Le Fiscologue*, n° 1544, 1<sup>er</sup> décembre 2017, p. 1.
- Van Dyck, J., « Réforme de l'impôt des sociétés : ce qui change aujourd'hui », *Le Fiscologue*, n° 1549, 12 janvier 2018, p. 2.
- Van Dyck, J., « Ce qu'implique la condition de rémunération minimale », *Le Fiscologue*, n° 1555, 23 février 2018, p. 1.
- Van Dyck, J., « 'Allocation de mobilité' : un clone en plus complexe des voitures de société », *Le Fiscologue*, n° 1560, 30 mars 2018, p. 1.
- Van Dyck, J., « Rémunération insuffisante : la sanction est maintenue à 5% », *Le Fiscologue*, n° 1571, 22 juin 2018, p. 5.
- Van Dyck, J., « Travail associatif, services occasionnels et économie collaborative : la loi », *Fiscologue*, n° 1574, 10 août 2018, p. 4.
- Van Dyck, J., « 'Allocation de mobilité' : possible même en cas de 'salary sacrifice' ? », *Le Fiscologue*, n° 1591, 14 décembre 2018, p. 1.
- Van Dyck, J., « Tax Shelter : bientôt pour les 'jeux vidéo' originaux », *Le Fiscologue*, n° 1601, 1<sup>er</sup> mars 2019, p. 3.
- Van Dyck, J., « Le délai de deux ans et six mois n'est pas un critère pertinent », *Le Fiscologue*, n° 1626, 4 octobre 2019, p. 6.
- Van Dyck, J., « Théorie de la rémunération : l'importance d'une convention », *Le Fiscologue*, n° 1633, 22 novembre 2019, p. 6.
- Van Dyck, J., « Exit l'allocation de mobilité : mais quid du 'budget mobilité' ? », *Le Fiscologue*, n° 1642, 31 janvier 2020, p. 1.
- Van Dyck, J., « Jeux vidéo : à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023 », *Le Fiscologue*, n° 1774, 13 janvier 2023, p. 13.

- Van Frayenhoven, G., « Commentaires des dispositions fiscales », in J. T' Kint, *Les associations sans but lucratif*, 1961, Bruxelles, Larcier, p. 219–243.
- Van Frayenhoven, G., *La réforme des impôts sur les revenus : Commentaire de la loi du 20 novembre 1962*, Bruxelles, Jaric, 1963.
- Van Fraeyenhoven, G., *Les associations sans but lucratif*, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 1974.
- Van Geel, C., « Extension du tax shelter à l'industrie du jeu vidéo », *Actualités Monkey*, 17 avril 2019.
- Van Geel, C. et Lysy, B., « Activation de l'épargne : le gouvernement augmente le montant de dividendes exonéré à partir de 2019 (art. 2 et 17 LDD IR) », *Actualités Monkey*, 24 août 2018.
- Van Geel, C., et Mees, K., « les distributions des constructions juridiques sont qualifiées de dividendes », *Actualités Monkey*, 3 octobre 2017.
- Van Gerven, D., « Vennootschappen met een sociaal oogmerk », *R.D.C.*, 1997, p. 352–366.
- Van Gerven, D., « 't Amendement: Afschaffing belangeloos doel van de stichting », *R.P.S.-T.R.V.*, 2021/4, p. 531–532.
- Van Hoecke, M., « Le droit en contexte », *R.I.E.J.*, 2013/1, p. 189–193.
- Van Houtte, J., *Principes de droit fiscal belge*, Erasme, Bruxelles-Paris, 1958.
- Van Hulle, A. et K., *De coöperatieve vennootschap*, Anvers, Kluwer, 1996.
- Van Hulle, A., Hofkens, F. et Van Hulle, K., *De coöperatieve vennootschap*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1989, n° 551 et s.
- Van Impe, H., Van Impe, E. et De Bock, D., *Leidraad voor vzw's — De Fiscaliteit*, Anvers, Standaard, 2006.
- Van Ommeslaghe, M., « Droit commun et droit fiscal », *J.D.F.*, 1989, p. 5–32.
- Van Ommeslaghe, P., « Examen de jurisprudence. Les obligations », *R.C.J.B.*, 1975, p. 597–736.
- Van Ommeslaghe, P., « Les sociétés coopératives, les sociétés civiles professionnelles et interprofessionnelles et les sociétés de moyens », in J. Van Ryn (dir.), *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Jeune Barreau de Bruxelles, 1985, p. 315–389.
- Van Ommeslaghe, P., « Le droit commun de la société et la société de droit commun », in *Aspects récents du droit des contrats*, Bruxelles, Jeune Barreau de Bruxelles, 2001, p. 155–235.
- Van Ommeslaghe, P. et Dieux, X., « Examen de jurisprudence 1979–1990. Les sociétés commerciales », *R.C.J.B.*, 1992, p. 573–705.
- Van Ryn, J., *Principes du droit commercial*, t. I, 1<sup>re</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 1954.
- Van Ryn, J., *Principes de droit commercial*, t. II, 1<sup>re</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 1957.

- Van Ryn, J., « Le nouveau régime légal des sociétés coopératives. Quelques observations critiques au sujet de la loi du 20 juillet 1991 », *J.T.*, 1992, p. 25–27.
- Van Ryn, J. et Heenen, J., « Esprit de lucre et droit commercial », note sous Cass., 19 janvier 1973, *R.C.J.B.*, 1974, p. 325–335.
- van Tilborg, K., « Réforme du droit des entreprises : exit le ‘Code de commerce’ », *Bilan*, n° 774, 15 décembre 2017, p. 1.
- van Tilborg, K., « Le code des sociétés et des associations définitivement adopté », *Bilan*, 28 février 2019, p. 1.
- Vananroye, J., « Le bel excès : een voorstel voor hervorming van het recht voor VZW’s en stichtingen met minder regels en een strengere handhaving », *T.R.V.*, n° 2015/4, p. 275–283.
- Vananroye, J., « ‘t Amendement. De parabel van het afgesneden woerstje (of: het winstoojmerk) », *T.R.V.*, n° 2015/5, p. 482–489.
- Vanden Abeele, G., « Commission du ruling et société à finalité sociale », *Le Fiscologue*, n° 1173, 18 septembre 2009, p. 3 et s.
- Vandenbulke, A., « Le nouveau régime de tax shelter pour la production audiovisuelle », *J.T.*, 2015, n° 33, p. 707–711.
- Vanderkerken, C., « Sociétés à finalité sociale : en principe soumise à l’I.Soc », *Le Fiscologue*, n° 572, 21 juin 1996, p. 1.
- Vanderstraeten, M., « La liberté d’entreprendre dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle et du Conseil d’État », in T. Léonard (coord.), *La liberté d’entreprendre ou le retour en force d’un fondamental du droit économique*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 7–41.
- Vanhecke, J., « Vennootschapsbelasting voor Belgische havens vanaf 2018 », *Fisc. Act.*, n° 2018/31, p. 11–14.
- Vanhulle, H., et Van Cauwenberghe, J., « Extension du principe de sécurité juridique aux situations *contra legem* », *Act. Fisc.*, n° 2022/18.
- Vanistendael, F., « Traitement fiscal des sociétés coopératives », *R.G.F.*, 1986, p. 159–170.
- Vankan, M. et Burton, P., *Vade Mecum des sociétés coopératives*, Bruxelles, Creadif, 1985.
- Vantieghem, G., « Fiscale aspecten van de non-profitactiviteiten », *No-for-profit*, Deurne, MOM, 1981, p. 86.
- Vedel, G., « Préface », in P. Bern, *La nature juridique du contentieux de l’imposition*, Paris, L.G.D.J., 1972, p. I.
- Velge, H., *Associations et fondations en Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 1942, n° 32, p. 29.

- Verdonck, P. et Briet, H., *ASBL, Quoi de neuf? La nouvelle loi sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations*, Bruxelles, Kluwer, 2002.
- Verheyden, M. et François, A., « De schijnwerpers op een onderbelicht fundament: de rol en invulling van het verenigingsbelang », *R.P.S./T.R.V.*, 2020/7, p. 836–859.
- Verheyden, M. et François, A., « Quand il pleut à Paris et aux États-Unis...? Analyse du Code des sociétés et des associations à la lumière de la loi PACTE française et des benefit corporations américaines », in Th. Tilquin *et al.* (dir.), *Les instruments de droit des sociétés et de droit financier de l'économie durable*, 1<sup>re</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 277–361.
- Vermeire, A., « Déductibilité des frais professionnels exposés par une société en vue d'accorder un ATN (logement) à son dirigeant — Quand habiter gratuitement peut coûter cher », *R.G.E.N.*, n° 2021/4, p. 218–229.
- Verscheure, C. et Voisin, F., « Revenu cadastral — Précompte immobilier — Exonération — Affectation sans but de lucre », in Y.-H. Leleu (éd.), *Chroniques notariales*, vol. 69, Bruxelles, Larcier, 2019, n° 59, p. 148–150.
- Verschoote, I., note sous Bruxelles, 15 janvier 1998, *R.G.F.*, 1998, p. 359–360.
- Verstraete, B., *La réforme du Code des impôts sur les revenus. Commentaire de la loi du 25 juin suivi de la coordination officieuse du Code des impôts sur les revenus*, Bruxelles, Larcier, 1974.
- Vienney, C., *L'économie sociale*, La découverte, Paris, 1994.
- Vogel, L., *Contrôle des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, 2017.
- Vogelaere, I., « Les associations sans personnalité juridique peuvent opter pour l'impôt des personnes morales », *TaxBrèves*, 18 juin 2019, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).
- Vrancken, M. et Lombaert, B., « L'articulation des compétences fiscales et matérielles des pouvoirs locaux en Belgique », *R.F.R.L.*, n° 2018/1, p. 5–20.
- Wahl, N., « Une même carte de route pour un terrain différent : de quelques propos sur la notion d'avantage sélectif dans la jurisprudence récente de la Cour de justice », in J. Wildemeersch et P. Paschalidis (dir.), *L'Europe au présent!*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 767–784.
- Wautelet, P., « Quelques réflexions sur la *Lex Societatis* dans le code de droit international privé », *R.P.S.*, 2006, p. 5–56.
- Wauwermans, P., *L'impôt sur les revenus. Loi du 29 octobre 1919 établissant des impôts cédulaires sur les revenus et un impôt complémentaire sur le revenu global expliquée et commentée*, Bruxelles, Bruylant, 1920.
- Weinstein, O., « Quelques controverses théoriques. L'entreprise dans la théorie économique », *Comprendre l'économie : Cahiers français*, vol. 1, n° 345, 2007, p. 91–95.



- Weisbrod, B.A., « Toward a Theory of the Voluntary Non-Profit Sector in a Three-Sector Economy », in E.S. Phelps (éd.), *Altruism, Morality and Economic Theory*, Russell Sage, New York, 1974, p. 171–195.
- Weisbrod, B.A., *The Voluntary Nonprofit Sector*, D.C. Heath & Co, Lexington, Mass., 1977.
- Weisbrod, B.A., *The Nonprofit Economy*, Harvard University Press, Cambridge, 1988.
- Wibault, H., *L'évolution de la notion de revenu imposable en droit fiscal belge*, Bruxelles, Bruylant, 1965.
- Willemart, E., *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 135–140.
- Willemart, E., « Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité. Jurisprudence 2000–2005 », *Rev. dr. commun.*, 2006, p. 165–253.
- Wils, C., « Taxe Caïman au sein de l'EEE — une liste à nouveau élargie », *Act. Fisc.*, n° 2019/3.
- Wolfcarius, M., « Les activités commerciales des associations sans but lucratif », *R.P.S.*, 1979, p. 204–236.
- X., « Tax shelter. Œuvres scéniques. ASBL », *Le Fiscologue*, n° 1539, 27 octobre 2017, p. 13.
- X., « Diverses modifications fiscales : publication du décret », *Le Fiscologue*, n° 1594, 11 janvier 2019, p. 12.
- X., « Tax shelter pour 'l'industrie du jeu vidéo' : encore quelques modifications », *Le Fiscologue*, n° 1612, 26 avril 2019, p. 12.
- Young, D. et Salamon, L.M., « Commercialization, Social Ventures, and For-Profit Competition », in L.M. Salamon (ed.), *The State of Nonprofit America*, Washington DC, Brookings Institution, 2002, p. 423–446.
- Zdravkov, B., « Plus de cotisation sur commissions secrètes si le bénéficiaire a été effectivement imposé », *Act. Fisc.*, n° 2020/5.
- Zenner, A. (dir.), *Le droit de l'insolvabilité : analyse panoramique de la réforme*, Limal, Anthemis, 2018.



## Postface

Ce que l'on pourrait appeler, faute de mieux, les thèses-frontières constituent sans nul doute, pour l'auteur de ces lignes, les travaux doctoraux les plus intéressants et les plus féconds. Par là, il faut entendre les réflexions consacrées à des sujets de recherche qui, loin d'arpenter un seul territoire, invitent au voyage, grâce à la traversée des frontières, intra- ou interdisciplinaires, qu'ils encouragent. Toutefois, ces déplacements mêmes peuvent théoriquement se situer sur différents plans : tantôt c'est l'objet même de la recherche qui est situé aux confins de plusieurs territoires, tantôt c'est l'approche employée qui ne se laisse pas enfermer dans un seul espace de pensée. L'ouvrage que le lecteur tient entre les mains, issu de la thèse en sciences juridiques de Sabine Garroy, réussit le prodige de correspondre à une telle démarche à ces deux titres.

Au point de vue de l'objet analysé, d'abord. L'entrepreneuriat social est un phénomène complexe que, dans un contexte longtemps marqué par une opposition manichéenne entre secteur privé capitaliste et secteur public, les économistes comme les juristes ont souvent eu du mal à appréhender, *a fortiori* dans les cadres de pensée traditionnels de la science juridique — en particulier du point de vue de la distinction, si faussement nette, du droit public et du droit privé. En s'attaquant à une partie de l'encadrement réglementaire applicable à ce secteur aux contours évanescents, Mme Garroy est d'emblée conduite à abandonner les découpages rassurants de la dogmatique juridique.

Sous l'angle de l'approche privilégiée, ensuite. D'une part, la recherche conduite à son terme est résolument *intradisciplinaire*, puisque la problématique privilégiée se situe pour l'essentiel au croisement du droit fiscal et du droit des personnes morales — la jeune chercheuse maîtrisant avec brio aussi bien l'un que l'autre. Du reste, cette dernière n'hésite pas, quand cela s'avère nécessaire à sa démonstration, à faire quelques incursions dans d'autres régions du droit économique belge ou du droit de l'Union européenne. Dans

ces différentes occasions, la clarté de son propos, le sérieux de son argumentation et l'abondance de ses références témoignent de la très grande rigueur de sa démarche scientifique. D'autre part, son travail englobe aussi, quoique de manière moins marquée, une composante *interdisciplinaire*, puisque, dans ses prolégomènes, elle est amenée à circonscrire l'insaisissable objet de son étude — cette étrange chose appelée « entreprise sociale » — en recourant à une batterie de concepts essentiellement forgés dans la littérature des sciences économiques et de gestion, afin d'en tirer les éléments nécessaires à son appréhension de cet objet en droit positif belge.

Si cette thèse-frontière suscitera le plus grand intérêt du lecteur, juriste ou non, qui s'intéresse de quelque manière à l'économie sociale, elle a également l'immense mérite de s'appuyer sur des choix de méthode auxquels l'auteure s'est scrupuleusement tenue tout au long de sa démonstration, alors même que ces choix sont rarement de mise dans le tout-venant de la littérature juridique ou, s'ils le sont, plus rarement encore assumés jusqu'au bout. C'est le cas en particulier de deux d'entre eux, sur lesquels il me paraît important de braquer le projecteur, tant sont rares les qualités qu'ils révèlent.

Le premier est la préoccupation constante de Mme Garroy de distinguer clairement jugement de fait et jugement de valeur. Du point de vue de l'analyse minutieuse du cadre fiscal entourant les diverses entreprises relevant de l'économie sociale, elle s'est astreinte à ne formuler, tout au long de sa démonstration, que des jugements de fait — seuls susceptibles de fonder des énoncés de type scientifique. Toutefois, si elle s'est tenue à cette ascèse, c'est à partir d'un postulat qui, lui, est un jugement de valeur — en l'occurrence celui posé par certaines instances supra- et internationales, suivant lequel il serait souhaitable de favoriser l'entrepreneuriat social et son développement. Prenant acte de ce discours politique officiel, que l'homme ou la femme de science s'exprimant ès qualités n'a aucun titre à approuver ou à désapprouver, Sabine Garroy se demande, d'une part, si le cadre juridique actuel offre un environnement favorable cohérent pour l'ensemble des entreprises sociales et, d'autre part — après avoir constaté que tel n'est pas le cas —, quelles pistes pourraient être explorées pour adapter le cadre normatif au choix politique posé *in limine litis*. Distinguant en somme la fin — qui relève d'un choix proprement politique, étranger à la science — et les moyens d'y parvenir — qui impliquent la manipulation de techniques juridiques qu'il importe d'utiliser rigoureusement, pour ne pas dire scientifiquement —, l'auteure peut ainsi enchaîner les raisonnements rigoureux sans manquer en rien à son obligation déontologique, si ce n'est de neutralité, tout au moins de recherche de la plus grande neutralité possible. Elle démontre de la sorte que cette attitude strictement scientifique dans l'analyse des moyens n'est pas purement abstraite mais peut éclairer les autorités politiques, auxquelles est toutefois laissé le choix des objectifs à poursuivre et des valeurs à réaliser.

Mme Garroy se situe ainsi dans le sillage de l'épistémologie proposée par Max Weber dans le domaine des sciences sociales — en particulier de la nécessaire séparation, parfois bien oubliée dans la doctrine juridique où foisonnent les jugements de valeur, des métiers de savant et de politique.

La seconde option particulièrement féconde du point de vue de la méthode est la perspective temporelle dans laquelle Mme Garroy a choisi d'inscrire ses développements. Afin de déterminer si le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales était cohérent (en ce sens qu'il s'appliquerait d'un même mouvement à toutes les entreprises sociales répertoriées en Belgique) et approprié à l'objectif de favoriser l'entrepreneuriat social, cette dernière a en effet privilégié une approche généalogique : d'où vient, en particulier, que le système actuel n'est en fin de compte ni approprié, ni cohérent ? Pour le comprendre, il était nécessaire de plonger dans l'Histoire qui, seule, permet d'expliquer certaines des contradictions les plus flagrantes entre droit des personnes morales et droit fiscal et d'identifier ainsi les voies susceptibles de surmonter ces contradictions. Grâce à cette dimension généalogique, le lecteur est désormais en mesure de parcourir un siècle d'histoire législative et jurisprudentielle en matière fiscale et de droit des personnes morales — étape préalable indispensable pour comprendre notre présent en la matière. Sabine Garroy apporte ainsi un cinglant démenti à ceux qui pensent — si tant est qu'il s'agisse de pensée — que l'approche historique n'est d'aucune utilité ou d'une utilité très médiocre pour l'étude du droit positif.

Qu'est-ce, au fond, qu'une thèse digne de ce nom ? Non pas seulement un travail de bénédictin qui, particulièrement dans le domaine de la science du droit, doit apporter la preuve d'une maîtrise virtuose des sources et de la capacité d'ingérer une somme considérable de données, mais aussi le témoignage d'un véritable goût pour la recherche, d'une persévérante inclination à cultiver dans ce cadre un souci de rigueur et de précision et d'un fort penchant pour les voyages de la pensée. Ces tropismes-là, Mme Garroy a brillamment démontré qu'elle les possédait : ce livre en est la preuve. Il augure de travaux avec lesquels, désormais, il faudra compter.

Nicolas Thirion

*Professeur ordinaire à l'université de Liège*



# Table des matières

Remerciements .....	7
Préface .....	11
Abréviations et acronymes .....	15
Limites temporelles de l'étude .....	19
<b>Introduction générale</b> .....	<b>21</b>
Prolégomènes : la notion d'entreprise sociale .....	35
<b>Première partie. Les entreprises sociales, entre droit des personnes morales et droit fiscal : essai de généalogie</b> .....	<b>63</b>
Plan .....	65
<b>Titre I. Le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales : présentation</b> .....	<b>67</b>
Introduction et plan .....	69
Chapitre 1. La détermination de l'impôt applicable à une entreprise sociale, <i>via</i> l'examen du champ d'application <i>ratione personae</i> de l'impôt des personnes morales et de l'impôt des sociétés .....	71
Section 1. Le processus de départage de l'impôt des personnes morales et de l'impôt des sociétés .....	76
Sous-section 1. L'application de principe de l'impôt des sociétés aux sociétés résidentes : une première esquisse des contours d'un concept fiscal .....	77
I. Une constitution régulière .....	78
II. La personnification juridique .....	82
III. Une exploitation ou la réalisation d'opérations de caractère lucratif .....	82
IV. La résidence fiscale en Belgique .....	83

V. La non-exclusion du champ d'application de l'impôt des sociétés .....	86
Sous-section 2. Le champ d'application de l'impôt des personnes morales : un écho à celui de l'impôt des sociétés .....	87
I. La détermination du champ d'application <i>a minima</i> de l'impôt des personnes morales .....	88
A. La notion d'exploitation .....	90
B. La notion d'opérations de caractère lucratif .....	92
C. L'inanité de la distinction entre exploitation et opérations de caractère lucratif, mais la persistance d'implications pratiques .....	93
Conclusion .....	95
II. L'extension du champ d'application de l'impôt des personnes morales par l'effet d'exclusions conditionnelles à l'impôt des sociétés .....	95
A. La définition du concept de « personne morale sans but de lucre fiscal » .....	96
B. Les domaines privilégiés (article 181 du C.I.R. 1992) .....	98
1. Les différents domaines .....	99
a. L'étude, la protection et le développement des intérêts professionnels ou interprofessionnels de leurs membres (art. 181, 1 <sup>o</sup> , du C.I.R. 1992) .....	99
b. Le prolongement ou l'émanation d'unions professionnelles ou de groupements professionnels lorsqu'il s'agit d'accomplir ou d'aider à accomplir des obligations ou formalités sociales ou fiscales (art. 181, 2 <sup>o</sup> , du C.I.R. 1992) .....	100
c. Le recueil, la centralisation, la centralisation ou la distribution des fonds destinés à l'octroi des avantages prévus par la législation sociale (art. 181, 3 <sup>o</sup> , du C.I.R. 1992) .....	100
d. L'enseignement, qu'il soit dispensé ou soutenu (art. 181, 4 <sup>o</sup> , du C.I.R. 1992) .....	101
e. L'organisation de foires ou d'expositions (art. 181, 5 <sup>o</sup> , du C.I.R. 1992) .....	103
f. Les services d'aide aux familles et aux personnes âgées agréés par les organes compétents des Communautés (art. 181, 6 <sup>o</sup> , du C.I.R. 1992) .....	103
g. Les entités agréées pour recevoir des dons immunisés d'impôt (art. 181, 7 <sup>o</sup> , du C.I.R. 1992) .....	106
h. La certification de titres .....	110
2. Le processus d'établissement du caractère exclusif ou principal .....	111
a. La comparaison des ressources (première méthode) .....	112



b. Le système de l'agrément (seconde méthode) .....	113
3. Analyse critique : un nombre limité de domaines privilégiés et la question du caractère extensible des contours de l'article 181 du C.I.R. 1992 par le pouvoir judiciaire .....	114
C. Les opérations autorisées (article 182 du C.I.R. 1992) .....	119
1. Les opérations autorisées .....	119
a. Les opérations isolées ou exceptionnelles .....	122
b. Les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire .....	123
c. L'absence de méthodes industrielles ou commerciales .....	125
d. Les opérations économiques accessoires .....	128
2. Les différents cas d'application de l'article 182 du C.I.R. 1992 : analyse critique .....	135
Conclusions de la section 1 .....	139
Section 2. Les entreprises sociales et le processus de détermination de l'impôt sur les revenus applicable .....	140
Sous-section 1. La nécessaire classification des entreprises sociales selon leur finalité et l'impact de cette classification sur l'application du « raisonnement par étapes » .....	140
I. Les personnes morales sans but de lucre fiscal .....	141
II. Les personnes morales à but de lucre fiscal .....	145
III. L'impact de la classification sur l'application du « raisonnement par étapes » .....	146
Sous-section 2. Le processus de détermination en pratique par l'évocation des contours de la notion d'exploitation et d'opérations de caractère lucratif .....	147
I. La gestion de patrimoine par la société implique-t-elle l'assujettissement à l'impôt des sociétés? .....	148
A. La gestion du patrimoine social .....	148
B. La gestion du patrimoine d'autrui .....	150
II. Une possible distribution de dividendes implique-t-elle l'assujettissement à l'impôt des sociétés? .....	151
Brève synthèse et conclusions du chapitre 1 <sup>er</sup> : un cadre fiscal non cohérent pour les entreprises sociales .....	153
Chapitre 2. L'impôt des personnes morales et l'impôt des sociétés : après la détermination du <i>contenant</i> , celle du <i>contenu</i> ou l'impossible départage des deux régimes .....	155
Section 1. Examen des facteurs distinctifs entre l'impôt des personnes morales et l'impôt des sociétés .....	156

Sous-section 1. La base d'imposition de l'impôt .....	156
I. La base imposable à l'impôt des personnes morales, des impôts cédulaires appliqués de manière non uniforme principalement sur certains revenus passifs .....	156
A. La nécessité d'une catégorisation des assujettis pour l'appréhension du système de fiscalisation des revenus à l'impôt des personnes morales .....	157
B. L'importance de la catégorisation pour appréhender la base d'imposition d'une entreprise sociale soumise à l'impôt des personnes morales .....	158
C. Trait distinctif entre l'I.P.M. et l'I.Soc. : l'applicabilité de la taxe Caïman .....	166
II. « La base imposable à l'impôt des sociétés : une taxation sur l'ensemble des revenus « nets » de la personne morale .....	169
A. L'ensemble des revenus .....	170
B. La déduction des frais professionnels .....	174
Sous-section 2. Les taux applicables et le mode de calcul de l'impôt .....	180
I. La conjonction de différents taux distincts pour l'impôt des personnes morales .....	180
II. Un taux unique de principe pour l'impôt des sociétés .....	182
Sous-section 3. Le mode de perception de l'impôt .....	187
I. Le mode de perception pour l'impôt des personnes morales .....	188
II. Le mode de perception pour l'impôt des sociétés .....	189
Section 2. La comparaison entre l'impôt des personnes morales et l'impôt des sociétés à l'aune des différents facteurs distinctifs : l'impossible départage entre deux impôts <i>dans l'absolu</i> .....	189
Brève synthèse et conclusions du chapitre 2 : le cadre fiscal n'est pas approprié .....	192
Chapitre 3. Un aperçu des mesures spécifiques réservées aux entreprises sociales dans l'application du régime de fiscalisation des revenus .....	195
Section 1. Les mesures spécifiques réservées aux personnes morales sans but de lucre fiscal soumises à l'impôt des sociétés .....	196
Sous-section 1. Une définition restrictive des recettes imposables .....	196
Sous-section 2. Une définition <i>autonome</i> des frais professionnels admissibles .....	197
Section 2. Les sociétés coopératives agréées .....	199
Sous-section 1. Le régime spécifique associé à une première tranche de dividendes versés par une société coopérative agréée .....	200
I. Une possible exonération pour les personnes physiques bénéficiaires des dividendes par le biais du plan d'activation d'épargne .....	200

II. Une mesure d'exonération dans le chef de la société coopérative agréée soumise à l'impôt des sociétés .....	203
Sous-section 2. L'absence de requalification d'intérêts en dividendes .....	205
Sous-section 3. L'exonération de précompte mobilier en cas de partage partiel de l'avoir social ou d'acquisition d'actions propres <i>par</i> une société coopérative agréée .....	208
Sous-section 4. L'application étendue du tarif réduit à l'impôt des sociétés .....	208
Section 3. Les sociétés à finalité sociale .....	210
Sous-section 1. Le régime spécifique associé à une première tranche de dividendes ou d'intérêts versés par une société à finalité sociale agréée .....	210
Sous-section 2. L'immunisation des bénéficiaires des entreprises d'insertion .....	212
Brève synthèse et conclusions du chapitre 3 .....	215
Conclusions du titre I <sup>er</sup> .....	217
<b>Titre II. Les origines du régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales .....</b>	<b>219</b>
Introduction et plan .....	221
Chapitre 1. Présupposés méthodologiques .....	225
Section 1. Un éclairage du régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales à l'aune des liens entretenus avec le droit des personnes morales (construction d'une grille d'analyse) .....	225
Sous-section 1. Le droit des personnes morales appréhendé par le biais de normes de référence .....	226
I. Un processus de définition qui prend appui sur le principe de spécialité légale des personnes morales et sur le concept européen d'entreprise sociale .....	226
A. Le principe de spécialité légale des personnes morales et l'émergence des deux premières normes de référence .....	226
B. La définition européenne de l'entreprise sociale et l'ajout nécessaire d'une troisième norme de référence .....	229
II. Le libellé des trois normes de référence et la définition des concepts sous-jacents .....	231
A. Les trois normes de référence .....	231
B. Précisions d'ordre terminologique .....	232
1. L'activité économique .....	232
2. La finalité sociale .....	233
3. Les règles encadrant l'affectation du surplus .....	233
a. Le surplus .....	234

b. L'affectation du surplus .....	234
Sous-section 2. Les interactions entre le droit des personnes morales et le régime de fiscalisation des revenus mis en lumière par le biais d'une déclinaison des normes de référence dans le champ fiscal .....	237
Section 2. L'utilité d'une approche historique du droit actuellement en vigueur .....	238
Chapitre 2. La société coopérative agréée .....	241
Section 1. Les aspects de droit des personnes morales .....	241
Sous-section 1. La société coopérative agréée et le droit des personnes morales à travers le temps .....	241
I. L'avènement d'un mouvement coopératif et la naissance de la société coopérative .....	242
A. Les origines du mouvement coopératif .....	242
B. La naissance de la société coopérative .....	244
1. La loi du 18 mai 1873 : une consécration en demi-teinte des principes coopératifs .....	246
2. La société coopérative et le choix du législateur d'en faire une société commerciale .....	248
a. L'intégration du mouvement coopératif sous une forme sociétaire et l'extension corrélatrice de la notion de bénéfice et de but de lucre sociétaire .....	248
b. La société coopérative, une société commerciale malgré elle? .....	252
II. La coexistence de deux types de sociétés coopératives, le recours au seul système de l'agrément pour les distinguer et l'avènement de sociétés coopératives agréées .....	254
A. L'émergence d'un système d'agrément pour les « vraies coopératives » .....	255
B. La persistance, pour le reste, d'un cadre légal souple qui n'assure pas un respect contraignant de la philosophie coopérative .....	257
III. La coopérative de participation, une tentative maladroite de consécration des principes coopératifs .....	259
A. La consécration du théorème du droit des sociétés .....	259
B. La consécration maladroite des principes coopératifs .....	261
IV. La modernisation de l'agrément des sociétés coopératives .....	264
V. État des lieux de la consécration des principes coopératifs .....	269
Sous-section 2. La société coopérative agréée vue à travers le prisme des règles de référence .....	271

I. L'organisation pouvait-elle ou peut-elle réaliser une activité économique continue? .....	271
II. Quelles sont les règles qui caractéris(ai)ent le but poursuivi? .....	272
III. Quelles sont les règles qui entour(ai)ent la question de l'affectation du surplus? .....	273
A. Affectation directe .....	273
B. Affectation indirecte .....	274
C. Affectation différée .....	277
Section 2. Les aspects fiscaux .....	278
Sous-section 1. La société coopérative (en particulier, la société coopérative agréée) et le régime de fiscalisation des revenus à travers le temps .....	278
I. La fiscalisation des revenus d'une société coopérative à l'aune des impôts cédulaires .....	279
A. Les origines du système cédulaire, l'incapacité du système d'antan à assumer la rançon de la Première Guerre mondiale .....	279
B. L'édification d'un système cédulaire .....	281
C. L'application du système cédulaire aux sociétés, une globalisation des revenus avant l'heure .....	283
D. L'établissement de deux catégories de sociétés et la coexistence de deux régimes de fiscalisation des revenus sociaux .....	287
II. La réforme de 1962, la naissance de quatre impôts sur les revenus et l'association d'un impôt à un contribuable .....	289
A. Les différentes catégories de sociétés .....	293
B. L'impôt des sociétés .....	294
C. L'option possible vers un régime de transparence fiscale .....	295
D. L'impôt des personnes morales .....	297
E. Synthèse .....	297
III. La loi du 3 novembre 1976, l'instauration du système « I.P.M./I.Soc ». contemporain et son incidence sur la taxation des sociétés .....	298
IV. Les évolutions subséquentes du régime de fiscalisation des sociétés coopératives .....	299
Sous-section 2. La fiscalisation des revenus de la société coopérative abordée <i>via</i> la déclinaison des règles de référence du droit des personnes morales .....	301
A. Comment l'activité économique de la société coopérative était-elle ou est-elle appréhendée par le système fiscal? .....	301
B. La finalité de la société coopérative exerçait-elle ou exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de celle-ci? .....	302

C. L'existence de mécanismes d' <i>asset lock</i> exerçait-elle ou exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de la société coopérative? .....	302
Section 3. Discussion et conclusions du chapitre 2 .....	303
Sous-section 1. Évaluation des rapports entre branches du droit : apport du droit des personnes morales dans la compréhension du droit fiscal .....	303
Sous-section 2. La tension entre activité et finalité dans la détermination du sort fiscal de la société coopérative agréée .....	305
Chapitre 3. L'association sans but lucratif .....	307
Section 1. Les aspects de droit des personnes morales .....	307
Sous-section 1. L'association sans but lucratif et le droit des personnes morales à travers le temps .....	307
I. La loi du 27 juin 1921 : une personnalité juridique pour les A.S.B.L. et un champ d'action controversé .....	308
A. Le contexte historique, clé essentielle pour saisir les raisons d'une consécration tardive de l'association sans but lucratif et les traits caractéristiques de sa réglementation .....	308
B. La loi de 1921 et le « casse-tête » de la définition de l'A.S.B.L.....	312
1. La définition de la spécialité légale de l'A.S.B.L. par le biais de deux conditions .....	312
2. Une condition d'activité <i>a priori</i> : une A.S.B.L. ne peut pas se livrer à des opérations industrielles ou commerciales .....	315
a. La commercialité quant aux actes et la spécialité légale d'une A.S.B.L. ....	316
b. La commercialité quant aux personnes et l'impossibilité pour une A.S.B.L. d'être un commerçant .....	323
3. Une condition de finalité : l'A.S.B.L. ne peut pas chercher à procurer à ses membres un gain matériel .....	325
II. La loi du 2 mai 2002 — des confirmations plus que des révolutions .....	327
Sous-section 2. L'association sans but lucratif vue à travers le prisme des règles de référence .....	330
I. L'A.S.B.L. pouvait-elle ou peut-elle réaliser une activité économique continue? .....	330
II. Quelles sont les règles qui caractéris(ai)ent le but poursuivi? .....	332
III. Quelles sont les règles qui entour(ai)ent la question de l'affectation du surplus? .....	333
A. Affectation directe .....	333
B. Affectation indirecte .....	334
C. Affectation différée .....	335

Section 2. Les aspects fiscaux .....	337
Sous-section 1. L'A.S.B.L. et le régime de fiscalisation des revenus à travers le temps .....	337
I. Le système cédulaire et l'inapplicabilité de la taxe professionnelle aux A.S.B.L. tenant compte de leur finalité .....	338
A. Les traits de l' <i>activité</i> requise (critère objectif) .....	340
1. L'exploitation .....	340
2. L'occupation .....	341
3. Synthèse : l'activité des A.S.B.L. au regard du droit fiscal .....	341
B. Les discussions quant à la nécessité d'une prise en compte de la <i>finalité</i> (critère subjectif) .....	342
1. La doctrine et la coexistence de trois thèses .....	342
a. Première thèse : « lucratif » fait écho au résultat de l'activité .....	343
b. Deuxième thèse : une consécration du but de lucre objectif .....	344
c. Troisième thèse : une consécration du but de lucre subjectif .....	345
d. Conséquence de la consécration de l'une ou l'autre thèse sur l'application de la taxe professionnelle pour les revenus d'A.S.B.L. ....	346
2. La jurisprudence de la Cour de cassation, une consécration de la troisième thèse et l'inapplicabilité corrélatrice de la taxe professionnelle aux revenus d'activité d'une A.S.B.L. ou d'une association de fait .....	346
a. Une A.S.B.L. pouvait-elle se livrer à une exploitation ? .....	347
b. Une A.S.B.L. pouvait-elle se livrer à une occupation lucrative ? .....	349
II. La loi du 20 novembre 1962 .....	356
A. Une volonté de maintien du régime et la nécessaire adaptation aux catégories instituées par le nouveau système d'imposition des revenus des personnes morales .....	357
B. Les prescriptions administratives de 1962, définition des opérations de caractère lucratif <i>a contrario</i> et réaffirmation de la singularité des sociétés commerciales .....	361
C. L'émergence d'un régime de transparence fiscale pour les associations de fait .....	362
D. À partir de 1966, une base imposable à l'impôt des personnes morales en évolution croissante et une catégorisation des contribuables .....	363
III. Le système mis en place par la loi du 3 novembre 1976 : un changement radical avec la consécration de la logique « à même activité, même impôt » .....	364

A. <i>Ratio legis</i> : souci de simplification et lutte contre la concurrence fiscale déloyale des « A.S.B.L. mixtes » .....	364
B. La réforme : une neutralisation de la finalité de l'A.S.B.L. en principe, mais le statut de « personne morale sans but de lucre fiscal » comme voie d'accès aux portes de sortie de l'application de l'impôt des sociétés .....	365
1. Champ d'application des exceptions (portes de sortie de l'impôt des sociétés) .....	366
2. Domaines privilégiés .....	367
3. Opérations autorisées .....	368
a. Les opérations économiques accessoires et une évolution considérable de l'accessorité .....	369
b. Les opérations autorisées sont-elles des fictions ? .....	372
C. Le cas des fausses A.S.B.L. ou les limites d'un système à deux temps ? .....	374
D. Maintien du régime de transparence fiscale pour les associations de fait .....	375
E. Une extension toujours croissante des bases d'imposition à l'impôt des personnes morales comme du nombre de catégories d'assujettis .....	375
Sous-section 2. La fiscalisation des revenus de l'A.S.B.L. abordée <i>via</i> la déclinaison des règles de référence du droit des personnes morales .....	376
I. Comment l'activité économique de l'A.S.B.L. était-elle ou est-elle appréhendée par le système fiscal ? .....	376
II. La finalité de l'A.S.B.L. exerçait-elle ou exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de celle-ci ? .....	376
III. L'existence de mécanismes d'asset lock exerçait-elle ou exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de l'A.S.B.L. ? .....	377
Section 3. Discussion et conclusions du chapitre 3 .....	377
Sous-section 1. Évaluation des rapports entre branches du droit : apport du droit fiscal dans la compréhension du droit des personnes morales .....	377
Sous-section 2. La tension entre activité et finalité dans la détermination du sort fiscal de l'A.S.B.L. ....	380
Chapitre 4. La société à finalité sociale .....	383
Section 1. Les aspects de droit des personnes morales .....	383
Sous-section 1. La société à finalité sociale et le droit des personnes morales .....	383
I. La <i>ratio legis</i> de la société à finalité sociale .....	383



II. La société à finalité sociale, une variante plutôt qu'une nouvelle forme de société .....	385
III. L'impact de la consécration de la société à finalité sociale sur le droit des personnes morales .....	389
A. La possibilité d'une société dépourvue de but de lucre sociétaire .....	389
B. Une remise en cause de la théorie de la commercialité? .....	390
Sous-section 2. Les sociétés à finalité sociale vues au travers des normes de référence .....	392
I. La S.F.S peut-elle réaliser une activité économique continue? .....	392
II. Quelles sont les règles qui caractérisent le but poursuivi? .....	392
III. Quelles sont les règles qui entourent la question de l'affectation du surplus? .....	395
A. Affectation directe .....	396
B. Affectation indirecte .....	397
C. Affectation différée .....	397
Section 2. Les aspects fiscaux .....	398
Sous-section 1. Au départ : des dispositifs fiscaux spécifiques envisagés ; à l'arrivée : un statut de « personne morale sans but lucratif » pour certaines sociétés à finalité sociale .....	398
I. Les dispositifs fiscaux initialement envisagés .....	398
II. L'appréhension d'une société à finalité sociale dans le système d'imposition sur les revenus : sous conditions, un statut de « personne morale sans but lucratif » .....	400
Sous-section 2. La fiscalisation des revenus des sociétés à finalité sociale abordée <i>via</i> la déclinaison des règles de référence du droit des personnes morales .....	403
I. Comment l'activité économique de la S.F.S. est-elle appréhendée par le système fiscal? .....	403
II. La finalité de la S.F.S. exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de celle-ci? .....	403
III. L'existence de mécanismes d' <i>asset lock</i> exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de la S.F.S.? .....	404
A. Affectation directe .....	404
B. Affectation indirecte .....	404
C. Affectation différée .....	404
Section 3. Discussion et conclusions du chapitre 4 .....	405
Sous-section 1. Évaluation des rapports entre branches du droit : le néant (si l'on s'en tient aux textes de loi) .....	405
Sous-section 2. La tension entre activité et finalité dans la détermination du sort fiscal de la société à finalité sociale .....	406
Chapitre 5. La fondation privée .....	407

Section 1. Les aspects de droit des personnes morales .....	407
Sous-section 1. La fondation et le droit des personnes morales .....	407
I. La loi du 27 juin 1921 : outre l'A.S.B.L., consécration d'une autre structure dédiée à la participation citoyenne à l'intérêt général, la fondation .....	408
A. Un contexte propice à la résurgence des fondations .....	408
B. Un contrôle accru de l'établissement d'utilité publique, notamment par l'énumération des buts pouvant être poursuivis .....	408
II. La loi du 2 mai 2002, de l'« établissement » à la « fondation » d'utilité publique et la création du statut de fondation privée .....	410
A. Définition de la fondation et protection de l'appellation .....	411
B. Les fondations d'utilité publique : un nouveau nom et un cadre assoupli .....	412
C. La création du statut de la fondation privée .....	413
Sous-section 2. La fondation privée vue à travers le prisme des règles de référence .....	414
I. La fondation privée peut-elle réaliser une activité économique continue? .....	414
II. Quelles sont les règles qui caractérisent le but poursuivi? .....	415
A. Première limite : l'exigence d'un but désintéressé déterminé .....	416
B. Seconde limite : l'interdiction de distribution d'un gain matériel .....	417
III. Quelles sont les règles qui entourent la question de l'affectation du surplus? .....	419
A. Affectation directe .....	419
B. Affectation indirecte .....	419
C. Affectation différée .....	420
Section 2. Les aspects fiscaux .....	420
Sous-section 1. La fondation privée est, pour l'application des impôts sur les revenus, une « personne morale sans but de lucre fiscal » .....	420
Sous-section 2. La fiscalisation des revenus des fondations abordées <i>via</i> la déclinaison des normes de référence du droit des personnes morales .....	421
I. Comment l'activité économique de la fondation privée est-elle appréhendée par le système fiscal? .....	421
II. La finalité de la fondation privée exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de celle-ci? .....	421
III. L'existence de mécanismes d' <i>asset lock</i> exerce-t-elle une influence sur le traitement fiscal de la fondation privée? .....	421
Section 3. Discussion et conclusions du chapitre 5 .....	421

Sous-section 1. Évaluation des rapports entre branches du droit : rien ou bien peu de choses .....	421
Sous-section 2. La tension entre activité et finalité dans la détermination du sort fiscal de la fondation privée .....	422
Conclusions du titre II .....	423
Conclusions de la première partie .....	431
<b>Seconde partie. Les entreprises sociales, entre droit des personnes morales et droit fiscal : quelles perspectives ? .....</b>	<b>441</b>
Plan .....	443
<b>Titre I. Les entreprises sociales depuis l'instauration du Code des sociétés et des associations .....</b>	<b>445</b>
Introduction et plan .....	447
Chapitre 1. L'impact du Code des sociétés et des associations sur le droit des personnes morales .....	449
Section 1. Considérations générales .....	449
Sous-section 1. Brève rétrospective .....	450
Sous-section 2. Les lignes directrices de la réforme .....	452
Sous-section 3. Structure du Code des sociétés et des associations .....	453
Section 2. L'évolution du droit des personnes morales .....	454
Sous-section 1. Les entreprises sociales face au Code des sociétés et des associations : <i>quo vadis</i> ? .....	455
I. La société coopérative agréée .....	455
A. La société coopérative agréée dans le Code des sociétés et des associations .....	455
1. Définitions .....	455
a. La société dans le C.S.A. (art. 1 : 1) .....	455
b. La société coopérative dans le C.S.A. (art. 6 : 1) .....	457
c. La société coopérative agréée dans le C.S.A. (art. 8 : 4) .....	465
2. La société coopérative agréée à travers le prisme des normes de référence .....	467
a. L'organisation peut-elle réaliser une activité économique continue? .....	467
b. Une finalité sociale et première est-elle prévue? .....	467
c. Quels sont les mécanismes qui assurent une affectation du surplus aux buts sociaux? .....	467
B. Du Code des sociétés au Code des sociétés et des associations ...	471
II. L'A.S.B.L. ....	473
A. L'A.S.B.L. dans le Code des sociétés et des associations .....	473

1. Définition (art. 1 : 2 et 9 : 1 du C.S.A) .....	473
2. Normes de référence .....	474
a. L'organisation peut-elle réaliser une activité économique continue? .....	474
b. Une finalité sociale et première est-elle prévue? .....	476
c. Quels sont les mécanismes qui assurent une affectation du surplus aux buts sociaux? .....	477
B. De la loi du 27 juin 1921 au Code des sociétés et des associations .....	480
III. La société à finalité sociale .....	483
A. La société à finalité sociale dans le Code des sociétés et des associations : suppression et remplacement par un agrément « comme entreprise sociale » à destination des sociétés coopératives .....	483
1. Préambule : la société à finalité sociale, chronique d'une mort annoncée .....	483
2. Définition de la société coopérative agréée comme entreprise sociale (art. 8 : 5, § 1 <sup>er</sup> , du C.S.A.) .....	487
3. Normes de référence .....	490
a. L'organisation peut-elle réaliser une activité économique continue? .....	490
b. Une finalité sociale et première est-elle prévue? .....	490
c. Quels sont les mécanismes qui assurent une affectation du surplus aux buts sociaux? .....	490
4. Une nouvelle venue : la SCES agréée (art. 8 : 5, § 2, du C.S.A.) .....	491
B. Du Code des sociétés au Code des sociétés et des associations ...	492
IV. La fondation privée .....	494
A. La fondation dans le Code des sociétés et des associations .....	494
1. Définition (art. 1 : 3 et 1 : 7 du C.S.A.) .....	494
2. Normes de référence .....	495
a. L'organisation peut-elle réaliser une activité économique continue? .....	495
b. Une finalité sociale et première est-elle prévue? .....	495
c. Quels sont les mécanismes qui assurent une affectation du surplus aux buts sociaux? .....	496
B. De la loi du 27 juin 1921 au Code des sociétés et des associations .....	498
Sous-section 2. Le Code des sociétés et des associations, la redéfinition de la spécialité légale des personnes morales et ses conséquences .....	499

I. La spécialité légale des personnes morales sous l'effet du Code des sociétés et des associations : la suppression du critère d'activité et la refonte du critère de finalité .....	500
II. La contrainte de non-distribution pour les A.S.B.L. et les fondations — contours et conséquences .....	503
A. Les contours de la contrainte de non-distribution .....	504
1. La terminologie employée .....	504
2. Une interdiction de principe, tempérée par des exceptions .....	505
B. Les limites de la contrainte de non-distribution : maintien d'un possible chevauchement entre association et société? .....	508
III. Les mécanismes de transformation entre structures .....	509
Conclusions du chapitre 1 <sup>er</sup> .....	511
Chapitre 2. L'impact potentiel du Code des sociétés et des associations sur le régime de fiscalisation des revenus des entreprises sociales .....	515
Section 1. L'impact du Code des sociétés et des associations sur le processus de départage entre l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales .....	518
Section 2. L'impact du Code des sociétés et des associations sur l'application du processus de départage entre l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales pour les entreprises sociales .....	522
Sous-section 1. La suppression de la société à finalité sociale et l'apparition d'un dispositif de remplacement .....	522
Sous-section 2. Le maintien de la notion de but de lucre fiscal nonobstant la relégation du but de lucre en droit des personnes morales .....	523
Sous-section 3. La nouvelle classification des entreprises sociales .....	524
I. Les personnes morales sans but de lucre fiscal .....	525
II. Les personnes morales à but de lucre fiscal .....	528
Sous-section 4. L'application du « raisonnement par étapes » pour les entreprises sociales sous l'ère du Code des sociétés et associations .....	529
I. L'entreprise sociale se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif? .....	529
II. L'entreprise sociale dépourvue de but de lucre fiscal agit-elle principalement dans un domaine privilégié? .....	530
III. L'entreprise sociale dépourvue de but de lucre fiscal se cantonne-t-elle à la réalisation d'opérations autorisées? .....	530
A. Les opérations qui ne mettent pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales .....	531
B. Les opérations accessoires .....	532

Conclusions du chapitre 2 .....	534
Conclusions du titre premier .....	537
<b>Titre II. Réflexions pour un cadre fiscal approprié et cohérent .....</b>	<b>541</b>
Introduction et plan .....	543
Chapitre 1. Deux options possibles pour mettre en œuvre un cadre fiscal approprié et cohérent pour l'entrepreneuriat social .....	545
Section 1. La détermination de la fiscalisation des revenus en fonction de leur affectation .....	545
Sous-section 1. La prise en compte de la finalité dans la détermination du régime de fiscalisation des revenus : le critère retenu avant la réforme de 1976 .....	546
Sous-section 2. La prise en compte de la finalité dans la détermination du régime de fiscalisation des revenus : revue de littérature .....	547
Sous-section 3. Conclusions de la section 1 .....	549
Section 2. La fiscalisation des revenus compte tenu de la diversité des activités menées .....	551
Sous-section 1. Réflexions pour la mise en place d'une approche distributive en matière d'imposition des revenus : revue de littérature .....	552
Sous-section 2. Un système de fiscalisation des revenus calqué sur le système de T.V.A. : opportunités et dangers .....	553
I. Les opportunités d'un rapprochement avec le système de T.V.A. ....	554
A. Le vocabulaire autonome .....	554
B. L'approche distributive .....	555
II. Les dangers d'un rapprochement avec le système de T.V.A. ....	557
A. La nature et le fonctionnement de la T.V.A. ....	557
B. T.V.A. v. fiscalisation des revenus : convergence et divergences .....	558
Conclusions de la section 2 .....	561
Conclusions du chapitre 1 <sup>er</sup> .....	562
Chapitre 2. Les contraintes à respecter dans la mise en œuvre d'un cadre fiscal approprié et cohérent pour les entreprises sociales .....	565
Section 1. Les différentes normes de contrôle .....	566
Sous-section 1. Le principe de légalité de l'impôt .....	566
Sous-section 2. Le principe d'annualité de l'impôt .....	568
Sous-section 3. Le principe d'égalité et de non-discrimination .....	569
Sous-section 4. Le droit de l'Union européenne .....	569
Sous-section 5. Autres principes .....	571

Section 2. La mise en place d'un cadre fiscal approprié et cohérent est-elle légalement concevable? .....	573
Sous-section 1. La traduction du principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale en droits belge et européen .....	573
I. Le principe d'égalité devant l'impôt en droit belge .....	573
II. Le principe d'égalité devant l'impôt en droit de l'Union européenne .....	576
Sous-section 2. Un cadre fiscal approprié et cohérent pourrait-il être jugé compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale? .....	582
I. Les conditions d'application du droit des aides d'État .....	584
II. Les trois premières conditions (l'origine étatique, l'impact sur les échanges entre États membres et sur la concurrence et l'aide procurée) .....	586
A. Une mesure de l'État ou au moyen de ressources d'État .....	586
B. Une mesure qui affecte les échanges entre États membres et qui fausse la concurrence .....	587
C. Une mesure qui procure une aide .....	588
III. Une mesure qui a un caractère sélectif .....	592
A. La méthode d'appréciation du caractère sélectif d'une mesure fiscale .....	593
1. Une approche, trois étapes .....	593
2. L'identification du cadre de référence .....	596
3. L'appréciation de la sélectivité <i>a priori</i> .....	598
4. La possibilité d'une justification de la mesure <i>a priori</i> sélective .....	602
B. Un cadre fiscal approprié et cohérent procurerait-il une aide sélective aux entreprises sociales? Quelques réflexions .....	609
Conclusions du chapitre 2 .....	621
Conclusions du titre II .....	625
Conclusions de la seconde partie .....	629
<b>Conclusions générales .....</b>	<b>633</b>
Bibliographie .....	647
Postface .....	691
Table des matières .....	695

Achévé d'imprimer sur les presses d'Imprim  
Rue Saint-Hadelin, 14 — B-4600 Visé  
Novembre 2023