
Passage de la société à finalité sociale à la société agréée en tant qu'entreprise sociale : quelles conséquences fiscales ?

Auteur : Crémers, Maxime

Promoteur(s) : 1254

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master en droit, à finalité spécialisée en droit économique et social

Année académique : 2021-2022

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/16421>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Passage de la société à finalité sociale à la société agréée en tant qu'entreprise sociale : quelles conséquences fiscales ?

Maxime CRÉMERS

Travail de fin d'études
Master en droit à finalité spécialisée en droit économique et social
Année académique 2021-2022

Recherche menée sous la direction de :
Monsieur Vincent SÉPULCHRE
Chargé de cours

Résumé

C'est avec la création du Code des sociétés et associations par la loi du 23 mars 2019, abrogeant par son article 34 l'ancien Code des sociétés, que de nombreuses questions se sont posées.

Il est entré en vigueur le 1er mai 2019 et simplifie le nombre de formes de sociétés, les faisant passer de 17 à 4, à savoir : la société à responsabilité limitée, la société anonyme, la société coopérative et la société simple. Par conséquent, les sociétés ayant opté dans le passé pour une forme de société amenée à disparaître avec la réforme doivent régulariser leur situation en modifiant leurs statuts.

La date butoir pour modifier leurs statuts étant le 31 décembre 2023, il reste néanmoins un certain nombre d'incertitudes concernant cette réforme. Lors de ce travail, nous nous focaliserons sur le cas de la société à finalité sociale dont la forme disparaît. Plus précisément, nous analyserons l'impact fiscal de ce changement de forme juridique.

Pour ce faire, nous exposerons le régime fiscal de la société à finalité sociale pour le comparer au régime fiscal de la forme juridique adéquate, ainsi que les nouveautés plus générales à ce niveau.

Remerciements

Avant de nous lancer dans l'étude de la thèse énoncée ci-dessus, je tiens personnellement à remercier les personnes sans qui elle n'aurait jamais pu voir le jour.

Tout d'abord, mon promoteur, Monsieur SEPULCHRE qui a su me proposer un sujet rencontrant mes affinités et m'a aiguillé dans le cadre de la présente contribution.

Enfin, je présente mes remerciements à ma famille et mes proches qui m'ont soutenu dans les moments de doutes et de questionnements.

INTRODUCTION	13
<i>Section 1 – De quoi parle-t-on ?</i>	<i>13</i>
<i>Section 2 – L’intérêt de la question ?</i>	<i>13</i>
<i>Section 3 – Quelle approche appliquer ?</i>	<i>13</i>
<i>Section 4 – Pourquoi cette approche comparative ?</i>	<i>14</i>
PARTIE 1 : LA SOCIÉTÉ À FINALITÉ SOCIALE ET LA LOI DU 13 AVRIL 1995	15
INTRODUCTION	15
SOUS-PARTIE 1 — CONTEXTE HISTORIQUE ET <i>RATIO LEGIS</i>	15
<i>Section 1 — Inadéquation du statut de l’ASBL</i>	<i>16</i>
<i>Section 2 — Inadéquation du statut de la société commerciale</i>	<i>17</i>
<i>Section 3 – La réponse du législateur et la loi du 13 avril 1995</i>	<i>17</i>
SOUS-PARTIE 2 — CHAMP D’APPLICATION ET CONDITIONS D’APPLICATION	17
<i>Section 1 — Champ d’application</i>	<i>17</i>
<i>Section 2 — Conditions d’application</i>	<i>18</i>
§1 — Exigences statutaires	19
§2 — Sanction	19
SOUS-PARTIE 3 – LE REGIME FISCAL DES SOCIETES A FINALITE SOCIALE	19
<i>Section 1 – Le régime de droit commun d’application</i>	<i>19</i>
<i>Section 2 — Impôt sur les revenus — Impôt des sociétés (I.Soc) ou impôts des personnes morales (IPM) ?</i>	<i>20</i>
§1 — Introduction	20
§2 — Conditions d’assujettissement à l’impôt des sociétés	21
1° — Avoir été régulièrement constituée	21
2° — Avoir la personnalité juridique	21
3° — Avoir son domicile fiscal en Belgique	22

4° — Se livrer à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif	22
a) Se livrer à une exploitation.....	22
b) Se livrer à des opérations à caractère lucratif.....	22
i) Les occupations lucratives.....	23
ii) Les occupations de caractère lucratif, mais sans but lucratif.....	23
c) Sous réserve de l'article 182 du C.I.R. 92.....	23
5° — Ne pas être expressément exclu du champ d'application de l'I.Soc	24
§3 — Conditions d'assujettissement à l'impôt des personnes morales	25
§4 — Quel raisonnement appliquer ?.....	26
0° — Introduction	26
1° — Se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif?.....	27
2° — Agit-elle dans un domaine privilégié ?.....	27
3° Se cantonne-t-elle à des opérations autorisées	28
a) Absence de but de lucre.....	28
b) Activités accessoires ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales	30
i) Méthodes industrielles ou commerciales.....	30
ii) Activités accessoires.....	32
<i>Section 3 — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA).....</i>	<i>33</i>
SOUS-PARTIE 4 – LES TRANSFORMATIONS ET LEURS ASPECTS FISCAUX	35
<i>Introduction.....</i>	<i>35</i>
<i>Section 1 – La « conversion » d'une société en une société à finalité sociale.....</i>	<i>35</i>
§1 — Considérations générales.....	35
1° — Conversion par modification des statuts.....	35
2° — Conversion par transformation	36
3° — Conséquences	36

§2 — Aspects fiscaux de la transformation	36
<i>Section 2 – La transformation d’une ASBL en une société à finalité sociale</i>	<i>37</i>
§1 — Considérations générales.....	37
§2 – Continuité du régime de l’IPM	38
§3 — Passage de l’IPM à l’I.Soc	38
§4 – Continuité du régime de l’I.Soc	39
<i>Section 3 – La « conversion » d’une société à finalité sociale en une société « ordinaire »</i>	<i>39</i>
§1 — Généralités.....	39
§2 — Sort fiscal de la conversion	40
1° — Continuité du régime de l’I.Soc.....	40
2° — Passage de l’IPM vers l’I.Soc.....	40
3° Questionnements concernant l’attribution des réserves	41
a) Sort fiscal de cette attribution sous l’I.Soc.....	41
b) Précompte mobilier.....	42
PARTIE 2 : LA SOCIÉTÉ COOPÉRATIVE AGRÉÉE COMME ENTREPRISE SOCIALE (« SC AGREEE COMME ES »)	43
INTRODUCTION	43
SOUS-PARTIE 1 — CONTEXTE HISTORIQUE ET <i>RATIO LEGIS</i>	43
SOUS-PARTIE 2 — CHAMP D’APPLICATION ET EXIGENCES	44
<i>Section 1 — Champ d’application</i>	<i>44</i>
§ 1 — Le choix de la société coopérative	44
§2 — Droit transitoire	45
<i>Section 2 — Conditions d’application</i>	<i>46</i>
§ 1 — Conditions d’octroi.....	46
§2 — Contrôle de l’agrément et sanction	46

SOUS-PARTIE 3 — REGIME FISCAL.....	47
<i>Section 1 — Impôt sur les revenus : I.Soc ou IPM ?.....</i>	<i>47</i>
§1 — La neutralité fiscale du CSA	47
§2 — Influence du CSA sur le processus de départage entre les deux impôts	48
§3 — Influence du CSA sur l'application du processus de départage.....	49
<i>Section 2 — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA).....</i>	<i>51</i>
SOUS-PARTIE 4 – LA SOCIETE COOPERATIVE AGREEE, AGREEE COMME ENTREPRISE SOCIALE («SCES AGREEE »)	51
<i>Section 1 – Le cumul de la société coopérative agréée avec la SFS</i>	<i>51</i>
<i>Section 2 – La société coopérative agréée, agréée comme entreprise sociale.....</i>	<i>52</i>
SOUS-PARTIE 5 – LES TRANSFORMATIONS ET LEURS ASPECTS FISCAUX	54
<i>Section 1 – La « conversion » d'une société en société coopérative agréée comme ES ou en une SCES agréée.....</i>	<i>54</i>
§1 — Continuité du régime de l'I.Soc	54
§ 2 — Passage de l'I.Soc vers l'IPM	54
§ 3 — Droits d'enregistrement et taxe sur la valeur ajoutée.....	56
1° — Droits d'enregistrement	56
2° — Taxe sur la valeur ajoutée.....	56
<i>Section 2 – La transformation d'une ASBL en une société coopérative agréée ou en une SCES agréée</i>	<i>56</i>
§1 — Considérations générales.....	56
§ 2 – Continuité du régime de l'IPM	57
§3 — Passage de l'IPM vers l'I.Soc	57
§4 – Continuité du régime de l'I.Soc	58
§5 — Droits d'enregistrement et taxe sur la valeur ajoutée.....	58
1° — Droits d'enregistrement	58

2° — Taxe sur la valeur ajoutée	58
<i>Section 3 – La « conversion » d'une société coopérative agréée comme ES ou d'une SCES agréée en une société</i>	<i>59</i>
§ 1 — Considérations générales.....	59
§2 — Continuité du régime de l'I.Soc	59
§3 — Passage de l'IPM vers l'I.Soc.....	59
§ 4 — Droits d'enregistrement et taxe sur la valeur ajoutée.....	60
1° — Droits d'enregistrement	60
2° — Taxe sur la valeur ajoutée.....	60
CONCLUSION.....	61
BIBLIOGRAPHIE.....	64
<i>Doctrine</i>	<i>64</i>
<i>Jurisprudence.....</i>	<i>65</i>
<i>Travaux préparatoires</i>	<i>65</i>
<i>Circulaires, décisions administratives et questions parlementaires.....</i>	<i>65</i>
<i>Autres</i>	<i>66</i>

INTRODUCTION

Section 1 – De quoi parle-t-on ?

Avec la réforme du CSA, une simplification des véhicules juridiques a été opérée et ceci a de grandes implications sur la vie sociétaire de nombre de sociétés qui vont être amenées avant le 1^{er} janvier 2024 au plus tard, à opérer une modification de leurs statuts. Cette simplification aura notamment abrogé la société à finalité sociale (ci-après SFS) en lui laissant pour héritière la société coopérative agréée (comme) entreprise sociale (ci-après SC agréée ES).

Dans la présente contribution, nous allons donc aborder leurs régimes fiscaux respectifs. Nous aborderons également quelques aspects du droit des sociétés qui sont nécessaires à la bonne compréhension et à la prise en considération du champ d'application des deux véhicules juridiques, tout en tâchant de rester bref.

Section 2 – L'intérêt de la question ?

L'intérêt de la question est qu'avec cette réforme beaucoup ne savent pas comment se positionner. Un changement statutaire pouvant entraîner beaucoup de conséquences, et notamment fiscales, ce qui peut fortement impacter la vie sociétaire.

Le changement de véhicule juridique peut également se montrer très contraignant administrativement et il semble opportun de prendre la mesure des conséquences d'un tel choix avant de le prendre.

Toutefois, tous les dirigeants d'entreprises n'ont pas une connaissance légistique particulièrement développée et, qui plus est, les dispositions fiscales peuvent paraître extrêmement complexes à un non-initié. Nous tâcherons donc de rendre le sujet le plus abordable possible pour l'amener à la portée de tous.

Section 3 — Quelle approche appliquer ?

Nous avons donc fait le choix d'une approche comparative. En effet, nous allons donc dans un premier temps exposer l'ancien régime fiscal de la société à finalité sociale dans son entièreté afin d'avoir notre point de départ pour la comparaison. Ensuite, nous développerons le régime de la SC agréée ES en mettant en exergue les différences que la réforme apporte.

Section 4 — Pourquoi cette approche comparative ?

Le but de cette approche est de fournir une vision claire des implications fiscales que le CSA a provoquées. En effet, via cette comparaison au régime antérieur il nous sera facile de simplement exposer les différences et de ce fait les mettre en valeur.

PARTIE 1 : LA SOCIÉTÉ À FINALITÉ SOCIALE ET LA LOI DU 13 AVRIL 1995

Introduction

Au cours de cette première partie, nous allons tenter de donner une image fidèle et achevée de la société à finalité sociale. Pour ce faire, nous allons tout d'abord parler du contexte historique ayant vu naître la loi du 13 avril 1995¹.

Ensuite, nous établirons le champ d'application de cette loi afin de déterminer les conditions dans lesquelles on peut faire usage de la SFS.

Nous aborderons également le régime fiscal qui lui est appliqué et nous verrons notamment le difficile choix qui est à faire entre l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales ainsi que les avantages que chacun peut comporter.

Enfin, nous aborderons les différentes transformations possibles.

Au cours de cet exposé, nous tâcherons d'examiner la Société à finalité sociale comme elle existait juste avant la réforme de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et associations.

Sous-partie 1 — Contexte historique et *ratio legis*

Avant la loi du 13 avril 1995, l'économie sociale commençait à prendre une importance majeure dans l'économie, au point que certains la qualifiaient de troisième branche de l'économie. Ce concept d'« économie sociale » peut se montrer très varié et le législateur ne l'avait d'ailleurs pas défini². Ce faisant, certains acteurs de cette économie ne trouvaient pas de véhicule juridique leur permettant de jouir de sécurité juridique :

¹ Loi du 13 avril 1995 modifiant les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1995, *M.B.*, 17 juin 1995.

² B. DEMONTY et O. CAPRASSE, « Sociétés à finalité sociale », *Répertoire notarial*, Livre II/1, Tome XII – Droit commercial, Bruxelles, Larcier, 1998, p. 13.

« Ces acteurs, ce sont les entreprises marchandes à but social, c'est-à-dire les entreprises que rien ne distingue des entreprises commerciales quant à leurs activités et modes de fonctionnement, mais dont le but premier n'est pas de dégager des profits en vue de les redistribuer à leurs actionnaires. Leur objectif premier est la poursuite d'une finalité sociale à laquelle tout ou partie de leur éventuel profit sera consacré. »³

En effet à l'époque, la théorie de la commercialité — qui a depuis lors été abrogée (en partie) par la loi du 15 avril 2018⁴ — définissait la qualité de commerçant par rapport aux actes de commerces qu'il posait sans pour autant prendre en compte la finalité de ceux-ci.⁵

Les acteurs de l'économie sociale marchande devaient donc choisir entre le statut de l'ASBL et celui de la société commerciale, qui comportaient des lacunes.

Section 1 — Inadéquation du statut de l'ASBL.

Pour ce qui est du statut de l'ASBL, selon l'article 1^{er}, alinéa 2, de la loi du 27 juin 1921 sur les ASBL⁶ :

« L'association sans but lucratif est 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. »

De ce fait, l'ASBL n'était pas la plus appropriée pour ces acteurs sociaux, et ce, même si selon les travaux préparatoires de la loi ceci devait être interprété de manière large. Aussi, une jurisprudence constante acceptait qu'une ASBL exerce des opérations industrielles ou commerciales⁷, il n'en est pas moins que « Cet état de la jurisprudence n'épouse cependant que l'une des nombreuses conceptions doctrinales relatives à la mesure dans laquelle les ASBL peuvent exercer des activités commerciales »⁸.

³ B. DEMONTY et O. CAPRASSE, « Sociétés à finalité sociale », *Répertoire notarial*, Livre II/1, Tome XII – Droit commercial, Bruxelles, Larcier, 1998, p. 14.

⁴ Loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises, *M.B.*, 27 avril 2018.

⁵ H. JACQUEMIN, « La fin du Code de commerce et de la théorie de la commercialité : état de la question et perspectives », *Journal des tribunaux*, 2018, pp. 832-837.

⁶ Remplacée par la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 avril 2019.

⁷ B. DEMONTY et O. CAPRASSE, « Sociétés à finalité sociale », *Répertoire notarial*, Livre II/1, Tome XII – Droit commercial, Bruxelles, Larcier, 1998, p. 14.

⁸ *Ibid.*

Les ASBL qui prenaient malgré tout le risque de se livrer à des activités commerciales s'exposaient à de grosses répercussions comme à un risque de dissolution⁹

En conclusion, l'ASBL — si l'on appliquait une interprétation stricte de la loi — ne pouvait pas exercer une activité commerciale à titre principal.

Section 2 — Inadéquation du statut de la société commerciale.

Le problème dans ce cas-ci étant que, même si ces dernières permettaient d'encadrer une activité commerciale, à l'époque aucune société commerciale n'était prévue pour être utilisée sans but de lucre sociétaire. Il manquait donc à l'arsenal juridique une société permettant d'exercer une activité commerciale dans un but lucratif, mais, sans que ça soit dans le but exclusif d'enrichir ses actionnaires.¹⁰

En d'autres termes, la société commerciale n'était pas pensée pour poursuivre un but social.

Section 3 – La réponse du législateur et la loi du 13 avril 1995

Le législateur est donc venu combler cette lacune au biais de la loi du 13 avril 1995¹¹, en fournissant une sorte de compromis en la personne de la société à finalité sociale. L'ambition de cette loi étant de fournir la possibilité pour une société de ne pas être exercée dans le but exclusif de rémunérer le capital tout en se livrant à des opérations de caractère lucratif.

Sous-partie 2 — Champ d'application et conditions d'application

Section 1 — Champ d'application

Le législateur a voulu rendre l'application de cette société la plus large possible. Pour ce faire, la société à finalité sociale a été conçue comme une modalité à appliquer aux sociétés

⁹ En vertu de l'ancien article 18, alinéa 1^{er}, de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes.

¹⁰ B. DEMONTY et O. CAPRASSE, « Sociétés à finalité sociale », *Répertoire notarial*, Livre II/1, Tome XII – Droit commercial, Bruxelles, Larcier, 1998, p. 16.

¹¹ Loi du 13 avril 1995 modifiant les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1995, *M.B.*, 17 juin 1995.

commerciales déjà existantes, évitant par conséquent la dissolution de la société existante pour en créer une nouvelle pratiquement identique.¹²

L'article 661 du Code des sociétés¹³ renvoie à l'article 2, § 2 du Code des sociétés — exception faite des sociétés européennes et des sociétés coopératives européennes — pour ce qui est des formes sociétaires susceptibles de devenir des sociétés à finalité sociale.

Concrètement, voici les formes sociétaires possibles : la société en nom collectif (SNC), la société en commandite simple (SCS), la société privée à responsabilité limitée (SPRL), la société coopérative à responsabilité limitée (SCRL), la société coopérative à responsabilité illimitée (SCRI), la société anonyme (S.A.), la société en commandite par actions (SCA), le groupement d'intérêt économique (G.I.E.) et la société agricole (S.Agr).

La seule préférence qu'a montrée le législateur quant à une forme sociétaire en particulier se trouve à l'article 665, §1^{er} du Code des sociétés qui réduit la part fixe minimum de capital des SCRL à 250 000 francs (devenus 6 150 euros) au lieu de 750 000 francs (devenus 18 550 euros).

Section 2 — Conditions d'application

Une des nouveautés à l'époque est que la SFS a pour condition d'implémenter des exigences statutaires.

Si ces exigences sont statutaires et pas légales, cela n'est pas pour rien. En effet : « *Au lieu de dire que le choix de la variante SFS a pour conséquence que diverses règles légales s'appliquent d'office, le législateur a prévu que ces règles devaient être consacrées par les statuts. Ainsi, il a voulu attirer l'attention des associés sur les caractéristiques de la variante adoptée et les obliger à adapter, à modaliser les règles en question en fonction de leurs besoins et objectifs propres* »¹⁴.

¹² B. DEMONTY et O. CAPRASSE, « Sociétés à finalité sociale », *op. cit.*, p. 17.

¹³ Abrogé par l'article 34 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.

¹⁴ M. COIPEL et al., *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique*, Bruxelles, Kluwer, 2^{ème} édition, 2011, p. 38.

§1 — Exigences statutaires

Ces exigences sont reprises à l'article 661, al 1 de l'ancien Code des sociétés et se comptent au nombre de neuf. Pour résumer ces exigences, il y a :

- Le bénéfice limité ou inexistant (article 661, al. 1, 1°, du Code des sociétés) ;
- La finalité sociale (article 661, al. 1, 2°, du Code des sociétés) ;
- La politique d'affectation des profits (article 661, al. 1, 3°, du Code des sociétés) ;
- La puissance votale limitée (article 661, al. 1, 4°, du Code des sociétés) ;
- Intérêt (article 661, al. 1, 5°, du Code des sociétés) ;
- L'exigence d'un rapport des administrateurs (article 661, al. 1, 6°, du Code des sociétés) ;
- La participation des travailleurs au capital social (article 661, al. 1, 7°, du Code des sociétés) ;
- L'éviction des anciens travailleurs du capital social (article 661, al. 1, 8°, du Code des sociétés) ;
- L'affectation du boni de liquidation (article 661, al. 1, 9°, du Code des sociétés).

À la lecture de cet article, une simple modification statutaire implémentant les 9 conditions précitées semblait suffire pour acquérir la modalité de société à finalité sociale. Nous aborderons ce point dans la quatrième sous-partie.

§2 — Sanction

Conformément à l'article 667, al.2, du Code des sociétés, toute SFS qui contrevient aux précédentes dispositions statutaires prend le risque d'être judiciairement dissoute.

Sous-partie 3 – Le régime fiscal des sociétés à finalité sociale

Section 1 – Le régime de droit commun d'application

Au moment de sa création, le législateur a cherché à offrir un régime général de faveur à la société à finalité sociale du fait de la finalité qu'elle poursuivait. Un ensemble de dispositions

plutôt avantageuses tant sur le plan fiscal que social ont été ainsi proposé à l'adoption, comme a pu en attester l'article 40 du projet de loi Taminiaux prévoyant que¹⁵ :

*« Les sociétés d'intérêt social sont exonérées de tout impôt sur les sociétés pendant les cinq exercices suivants, les bénéficiaires 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 bénéficiaires 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. »*¹⁶

Cependant, rien de tout cela n'aboutira en grande partie dû au fait que de nombreuses voix se sont élevées à l'encontre de ce projet de loi en déplorant le fait qu'offrir un tel régime de faveur à des acteurs pouvant exercer des activités commerciales risquerait d'entraîner une distorsion au sein de la concurrence.¹⁷

Section 2 — Impôt sur les revenus — Impôt des sociétés (I.Soc) ou impôts des personnes morales (IPM) ?

§1 — Introduction

En effet, la société à finalité sociale peut être — sous certaines conditions — assujettie tant à l'Impôt des personnes morales qu'à l'Impôt des sociétés.

Cette question a longtemps laissé place au doute, quant à la façon de déterminer quel impôt appliquer. Une décision du service des décisions anticipées (ci-après SDA) datant du 27 février 2018¹⁸ est venue quelque peu synthétiser la marche à suivre pour déterminer l'impôt le plus approprié.

Nous allons donc dans un premier temps examiner les conditions d'assujettissement des deux impôts pour ensuite développer la technique de détermination de l'impôt employée dans la décision du SDA précitée tout en la complétant par endroit.

¹⁵ B. DEMONTY et O. CAPRASSE, « Sociétés à finalité sociale », *op. cit.* p. 41.

¹⁶ *Doc. Parl.*, Sénat, session 1993-1994, n°1086-2, p. 233.

¹⁷ B. DEMONTY et O. CAPRASSE, « Sociétés à finalité sociale », *op. cit.*, p. 41.

¹⁸ Décision anticipée n°2017.871 du 27 février 2018.

§2 — Conditions d’assujettissement à l’impôt des sociétés

Selon l’ancien article 2 § 1 5° a) du Code des impôts sur les revenus 1992¹⁹ (C.I.R. 92) une société se définit comme : « *toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif* ».

En tout, cinq conditions doivent être remplies pour qu’une société soit assujettie à l’impôt des sociétés.

1° — Avoir été régulièrement constituée

Selon l’art 29/5 Com.IR 92 : « *L’attention est cependant attirée sur le fait que les termes “sociétés commerciales irrégulièrement constituées” ne visent que le cas où les irrégularités commises entraînent la nullité de la société commerciale pour méconnaissance de l’art. 4, LCSC, qui détermine les actes qui doivent être dressés lors de la constitution d’une société commerciale.*

Les sociétés qui font l’objet d’autres irrégularités lors de leur constitution ou qui sont nulles pour d’autres raisons que celles visées ci-dessus (p. ex. parce qu’elles poursuivent un but illicite) restent néanmoins soumises à l’impôt des sociétés (Sénat, session 1972-1973, Rap. Com. Fin., doc. 278, p. 64-65). »

À la lumière de ce commentaire administratif, seules les irrégularités concernant les actes constitutifs de la société peuvent faire échapper une société commerciale à l’impôt des sociétés.

2° — Avoir la personnalité juridique

Conformément à l’article 661 du Code des sociétés qui renvoyait vers l’article 2, § 2 du même Code, toutes les formes sociétaires pouvant devenir une société à finalité sociale détiennent la personnalité juridique.

¹⁹ Modifié par l’article 2, 1° et 2° de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

3° — Avoir son domicile fiscal en Belgique

L'article 2, §1, 5 ° b) du C.I.R. 92²⁰ définit une société résidente comme : « *toute société qui a en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration...* ».

Si le siège social est consacré dans les statuts, le principal établissement ainsi que le siège de direction ou d'administration s'apprécient quant à eux à la lumière d'éléments de faits, ce qui pouvait mener à certaines contradictions.

4° — Se livrer à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif

Pour être assujéti à l'impôt des sociétés, il faut dès lors soit se livrer à une exploitation, soit se livrer à des opérations à caractère lucratif, ce qu'une SFS est selon toute logique vouée à faire.

a) Se livrer à une exploitation

Le commentaire administratif entend par là : « *exploiter une entreprise industrielle, commerciale ou agricole quelconque dont les bénéficiaires constitueraient des revenus professionnels soumis à l'IPP à ce titre, si cette exploitation était le fait d'une personne physique ou d'une société, etc., ne possédant pas la personnalité juridique (art. 23, §1^{er}, 1° et 24, C.I.R. 92).* »²¹

b) Se livrer à des opérations à caractère lucratif

Le C.I.R. 92 ne définit pas ce concept. C'est pourquoi le commentaire administratif s'est chargé d'en donner une définition :

« 1° les "occupations lucratives" (art. 23, §1^{er}, 2° et 27, C.I.R. 92), cette expression étant interprétée par la jurisprudence dans le sens "d'occupation à but lucratif" ;

2° les "occupations de caractère lucratif, mais sans but lucratif" qui sont caractérisées par une activité professionnelle permanente comportant :

²⁰ Modifié par l'article 2, 3°, a) de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

²¹ Com. IR. n°179/10.

a) la répétition, suffisamment fréquente pour constituer une “occupation“ d’opérations de nature industrielle, commerciale ou agricole ;

b) la mise en œuvre de méthodes industrielles et commerciales ; »²²

À la lecture de ce commentaire, on se rend compte que les opérations à caractère lucratif regroupent elles aussi deux sous-catégories.

i) Les occupations lucratives

Comme nous l’avons vu dans le commentaire administratif ci-dessus, les “occupations lucratives“ sont entendues par la jurisprudence comme des “occupations à but lucratif“.

En reprenant la formulation employée précédemment par le commentaire administratif pour définir le fait de “se livrer à une exploitation“ et en l’adaptant, il s’agit ici d’une : « [occupation] dont les [profits] constitueraient des revenus professionnels soumis à l’IPP à ce titre, si cette [occupation] était le fait d’une personne physique ou d’une société, etc., ne possédant pas la personnalité juridique (art. 23, §1^{er}, 2^o et 27, C.I.R. 92) »²³.

ii) Les occupations de caractère lucratif, mais sans but lucratif

Comme le dit le commentaire administratif²⁴ : « il s’agit donc sub 2^o 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 »

On voit donc ici que le but de lucre n’est pas une condition pour être soumis à l’impôt des sociétés.

c) Sous réserve de l’article 182 du C.I.R. 92

L’article 182 C.I.R. 92 émet une réserve à ce qui précède. En effet, les personnes morales dépourvues de but lucratif peuvent échapper au champ d’assujettissement de l’impôt des sociétés, et ce, même si elles se livrent à des opérations de caractère lucratif. L’article 182 détaille donc en trois points les opérations exclues de l’assujettissement à l’I.Soc.

²² Com. IR. n°179/11.

²³ Com. IR. n°179/10.

²⁴ Com. IR. n°179/11.

Le point 1° concerne les opérations isolées ou exceptionnelles : « *il s'agit d'opérations dont la fréquence n'est pas suffisante pour qu'elles constituent une "occupation lucrative".* »²⁵. Il manque donc un caractère répétitif et fréquent à ces activités.

Le point 2° concerne les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire. Ce qui comprend : « *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 des associations, etc., ne possédant pas la personnalité juridique.* »²⁶.

Ces activités visées par ces deux premiers points ne donneront donc pas lieu à une imposition sur les revenus.

Pour ce qui est du point 3°, il sera analysé de manière approfondie au cours du raisonnement qui va suivre.

5° — Ne pas être expressément exclu du champ d'application de l'I.Soc

Il s'agit des articles 180 et 181 du C.I.R. 92 qui formulent des exclusions explicites de l'impôt des sociétés.

Pour ce qui est de l'article 180, il exclut explicitement et inconditionnellement certaines personnes morales du champ d'assujettissement de l'I.Soc. Toutefois, cet article n'est pas très pertinent concernant les SFS²⁷.

Quant à l'article 181, cet article concerne certains « domaines privilégiés ». En vertu de ce dernier les ASBL et autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif peuvent se livrer à titre principal ou exclusif une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif sans pour autant être assujetties à l'I.Soc.²⁸

²⁵ D. DARTE et Y. NOËL, *Maîtriser l'I.Soc*, Édition 2016, Liège, Edi pro, 2016, p. 14.

²⁶ *Ibid.*

²⁷ V. SÉPULCHRE et al., *ASBL*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 1137.

²⁸ *Ibid.*, p. 1138.

Les exclusions contenues dans l'article 181 ne sont cependant pas absolues²⁹.

On peut voir ici que la notion de « personne morale sans but lucratif » a de l'importance pour l'application des articles 181 et 182 du C.I.R. 92. Nous allons donc nous employer à définir ce concept au cours du processus de départage qui va suivre.

§3 — Conditions d'assujettissement à l'impôt des personnes morales

À la lecture de l'article 220 du C.I.R. 92, on peut assez aisément comprendre que l'Impôt des personnes morales a pratiquement un caractère résiduel à l'Impôt des sociétés. Cela étant donné que : « *Concernant l'imposition de ses revenus, une personne morale résidente est nécessairement soumise à l'impôt des personnes morales [...] ou à l'impôt des sociétés* »³⁰.

Cet article détaille donc en quatre points les personnes morales lui étant assujetties.

Le point 1° a trait à certains organismes publics, ce qui ne paraît pas pertinent pour la présente contribution.

Le point 2° concerne les personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif, mais, qui en vertu de l'article 180 C.I.R. 92 sont expressément exclus du champ d'application de l'I.Soc.

Le point 3^o³¹ porte quant à lui sur les personnes morales qui ne se livrent ni à une exploitation ni à des opérations à caractère lucratif et ayant leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration en Belgique ou aux personnes morales exclues de l'I.Soc en vertu des art. 181 et 182 du C.I.R. 92.

Enfin, le point 4° n'est pas pertinent pour le présent exposé en ce qu'il vise des associations qui ne sont pas soumises à l'I.Soc et qui ne génèrent ni profits ni bénéfices.

La raison d'être d'une SFS est de se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif tout en ayant un objet social désintéressé. Par conséquent, il paraît clair que seul

²⁹ Voy. V. SÉPULCHRE et al., *ASBL*, Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 1138-1139.

³⁰ S. GARROY, « Variations autour des coopératives en Belgique : aspects fiscaux et non fiscaux, propos rétrospectifs, dynamiques actuelles et réflexions prospectives », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021, pp. 465-466.

³¹ Modifié par l'art. 52 de la loi du 17 mars adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

l'article 220, 3°, du C.I.R. 92 permet à une SFS d'être assujettie à l'IPM. Nous allons développer cet aspect plus amplement *infra*.

§4 — Quel raisonnement appliquer ?

0° — Introduction

Après avoir exposé les conditions d'assujettissement à ces deux impôts, la question de savoir à quel impôt une SFS est soumise reste ouverte. Il n'existe pas de réponse unique à cette question et cela dépendra des spécificités de chaque société à finalité sociale.

Cela pouvant être la porte ouverte à beaucoup d'insécurité juridique, le service des décisions anticipées a rendu une décision³² concernant une société à finalité sociale. Nous allons donc tenter de la synthétiser pour adopter une interprétation fidèle à celle de l'administration.

Le SDA énonce d'entrée que la société à finalité sociale, visée à l'article 661 du Code des sociétés ne bénéficie d'aucune disposition spécifique au sein du C.I.R. 92. Ce faisant, elle est en principe assujettie à l'Impôt des sociétés conformément aux articles 2, §1^{er}, 5° et 179 du C.I.R. 92.

Le SDA rappelle néanmoins que : « *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 être considérées comme des personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif;*

- *et si, en outre*³³, *soit elles se livrent, à titre exclusif ou principal, à des activités dans les domaines privilégiés énumérés à l'article 181 du C.I.R. 92, soit elles se limitent aux opérations autorisées, visées à l'article 182 du C.I.R. 92. »*³⁴

³² Décision anticipée n°2017.871 du 27 février 2018.

³³ Nous soulignons.

³⁴ Décision anticipée n°2017.871 du 27 février 2018, n°26.

Par ces mots, le SDA énonce les conditions pour qu'une SFS puisse être soumise à l'IPM. Reste encore à savoir précisément comment départager ces deux impôts. Voici donc le raisonnement à appliquer qui se développe au maximum en trois temps.

1° — Se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ?

Le commentaire administratif avance ceci : « *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.* »³⁵

En effet pour cette étape du raisonnement, la poursuite d'un but de lucre n'a aucune importance.

On va donc vérifier si la SFS en question se livre à des opérations à caractère lucratif, conformément à ce que nous venons d'exposer *supra*. Selon toute logique, les SFS sont vouées à se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Néanmoins, une analyse au cas par cas reste nécessaire.

Si c'est le cas, la société à finalité sociale concernée est, sous réserve des développements qui vont suivre, assujettie à l'I.Soc.

Ce faisant, nous passons donc à la prochaine étape du raisonnement.

2° — Agit-elle dans un domaine privilégié ?

Il s'agit donc ici de s'intéresser aux domaines privilégiés par l'article 181 du C.I.R. dont les exclusions ne sont pas absolues. Il ne nous semble pas pertinent de développer plus amplement cet aspect au cours de la présente contribution.

Il semble important néanmoins de préciser que pour qu'une SFS puisse bénéficier de cet article, elle doit être considérée comme une « personne morale ne poursuivant pas de but

³⁵ Com. IR. n°179/12.

lucratif ». Nous développerons ce concept *infra*. Pour plus de précisions, nous renvoyons à la doctrine³⁶.

Si la SFS en question n'agit pas dans un domaine privilégié, elle est toujours soumise à l'I.Soc et nous passons à la dernière étape du raisonnement

3° Se cantonne-t-elle à des opérations autorisées

Partant du fait que la société à finalité sociale en question se livre à des opérations de caractère lucratif d'une certaine ampleur (ceci excluant les points 1° et 2° de l'article 182 du C.I.R. 92), il est néanmoins possible que l'article 182, 3° du C.I.R. exclue ces opérations de l'assujettissement à l'impôt des sociétés.

a) Absence de but de lucre

Il semble premièrement important de définir ce que l'on entend par « but lucratif ». Il faut entendre par là le « but de lucre fiscal », ce qui est décrit comme « *le but de procurer un gain matériel directement ou indirectement* »³⁷.

Dans le cadre de la SFS, le problème réside dans le fait que le législateur de 1995 n'avait pas réglé le régime de fiscalisation de la société à finalité sociale, et rien n'indiquait si elle pouvait être soumise à l'IPM, et si oui, dans quelle condition.

Une position administrative va alors se dégager sur base d'une réponse à une question parlementaire par le ministre des Finances datant de juin 1996, ainsi qu'un avis publié un mois plus tard. Dans sa réponse, le ministre va affirmer qu'une SFS prévoyant l'éventualité d'une distribution de dividende suffisait à la qualifier de personne morale à but de lucre fiscal.³⁸

L'avis va quant à lui aller encore plus loin en stipulant qu'il y a but de lucre fiscal : « *dès que la distribution d'un dividende aussi minime soit-il, n'est pas interdite statutairement.* »³⁹.

³⁶ Voy. V. SÉPULCHRE et al., *ASBL*, Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 1138-1139.

³⁷ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 63.

³⁸ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 121.

³⁹ Avis publié au *M.B.*, le 13 juillet 1996, p. 19213.

Enfin, le commentaire administratif avance que : « *Bien que le but lucratif ne soit pas une condition d'assujettissement à l'impôt des sociétés au sens de l'article 179 du C.I.R. 92, l'article 220, 3° du C.I.R. 92, en ce qu'il renvoie aux dispositions des articles 181 et 182 du C.I.R. 92, fait de l'absence de but de lucre une des conditions d'assujettissement à l'impôt des personnes morales.* »⁴⁰

Par conséquent, il faut donc pour une SFS qui veut être assujettie à l'IPM que celle-ci soit considérée comme une « personne morale ne poursuivant pas un but lucratif⁴¹ ». Cependant, le législateur de 1995 n'avait pas réglé la question de savoir si une société à finalité sociale pouvait être soumise à l'IPM et si oui, dans quelles conditions.

Tout ceci est confirmé par le commentaire administratif en ces mots : « *les sociétés à finalité sociale sont a priori assujetties à l'impôt des sociétés en application des articles 2, §1er, 5° et 179 du C.I.R. 92. Toutefois, s'il est statutairement interdit pour une société à finalité sociale de distribuer des dividendes, l'impôt des personnes morales peut trouver à s'appliquer si la société ne se livre à aucune autre activité que celle qui pourrait mener à l'application de l'impôt des personnes morales sur base des articles 181 et 182 du C.I.R. 92.* »⁴²

Également, le boni de liquidation doit, conformément à l'article 661, al. 1, 9°, du C.I.R. 92, recevoir une affectation qui se rapproche le plus possible du but social de la SFS.

En conclusion, une société à finalité sociale qui veut être considérée comme une « personne morale ne poursuivant pas de but lucratif » — afin de bénéficier des articles 181 et 182 du C.I.R. 92 —, devra interdire statutairement la possibilité de distribuer un dividende (directement), ne pas en distribuer dans les faits (indirectement), ainsi qu'affecter son boni de liquidation conformément à son but social.

⁴⁰ Décision anticipée n°2017.871 du 27 février 2018, n°33.

⁴¹ Nous soulignons.

⁴² Décision anticipée n°2017.871 du 27 février 2018, n°34.

b) Activités accessoires ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales

Si tant est qu'il ressorte de l'examen de la société à finalité sociale concernée qu'elle ne poursuit aucun but de lucre, elle pourra donc éventuellement bénéficier de l'impôt des personnes morales en vertu de l'article 182, 3 ° C.I.R. qui énonce que :

« dans 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 :

...

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. »

Le commentaire administratif⁴³ précise d'ailleurs au sujet du point 3° que la conjonction « ou » doit être entendue comme alternative, par conséquent, un seul critère suffit pour être assujetti à l'IPM.

i) Méthodes industrielles ou commerciales

Les termes de “*méthodes industrielles ou commerciales*“ ne sont pas définis par le C.I.R. 92. On peut néanmoins trouver une ébauche de définition développée par le commentaire administratif, à savoir : « *Par “méthodes industrielles ou commerciales” il faut entendre celles qui, dans un secteur déterminé, sont habituellement utilisées par les entreprises industrielles ou commerciales de ce secteur.*

Il y a naturellement lieu d'apprécier si, compte tenu des éléments de fait propres à chaque cas, une ASBL ou une autre personne morale ne poursuivant pas un but lucratif applique ces méthodes industrielles ou commerciales. “⁴⁴.

⁴³ Décision anticipée n°2017.871 du 27 février 2018, n°40.

⁴⁴ Com. IR. n°182/10.

Le commentaire administratif a ensuite fourni une liste exemplative de critères à prendre en considération⁴⁵ ainsi que quelques précisions quant à la façon d'examiner s'il y a ou non cesdites méthodes :

« En l'espèce, les critères d'appréciation suivants peuvent être pris en considération :

- 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 ;*
- la façon dont les opérations sont financées.*

Il convient cependant de remarquer :

*1° que les critères précités sont donnés uniquement à titre exemplatif ;*⁴⁶

2° que ces critères ne doivent pas s'apprécier isolément, mais dans leur ensemble et qu'un seul d'entre eux ne peut donc être déterminant ;

3° que l'ensemble des activités de l'être juridique doit être pris en considération ;

*4° que, dans certains secteurs, tous les critères précités ne sont pas toujours applicables, mais que seuls ceux relevant du secteur considéré doivent être utilisés. »*⁴⁷.

Enfin, selon le commentaire administratif : *« Par ailleurs, sur base de la jurisprudence, il apparaît clairement que, pour être en présence d'une méthode commerciale, la poursuite d'un véritable but de lucre est nécessaire. Une simple politique de réduction des coûts ne suffit pas »*⁴⁸. Il est bien sûr question ici d'un but de lucre commercial et pas fiscal.

Après toutes ces considérations, il semble opportun de dire que l'examen de l'application ou non de méthodes industrielles ou commerciales peut être extrêmement variable et dépend fortement du contexte dans lequel se trouve la société à finalité sociale.

⁴⁵ Retranscrivant la circulaire Ci.D.19/292.822 du 19 septembre 1977.

⁴⁶ Nous soulignons.

⁴⁷ Com. IR. n°182/11.

⁴⁸ Décision anticipée n°2017.871 du 27 février 2018, n°43.

ii) Activités accessoires

En effet, une société à finalité sociale qui se livre à des opérations de caractère lucratif peut néanmoins être soumise à l'IPM si celles-ci revêtissent un caractère accessoire.

Ce concept n'étant pas défini par le législateur, le commentaire administratif en a dégagé cette définition : *« Le caractère accessoire de l'activité exercée doit s'apprécier au vu de l'ensemble de l'activité sociale désintéressée de la personne morale en cause.*

Cette condition est à examiner cas par cas (donc par personne morale), en tenant compte des particularités propres à chacun de ceux-ci.

*Pour établir si une activité est ou non accessoire, on peut notamment se baser sur les critères suivants : le critère de corrélation et le critère quantitatif. »*⁴⁹

Il existe donc deux critères permettant de définir le caractère accessoire ou non d'une activité, à savoir : le critère de corrélation et le critère quantitatif.

Pour ce qui est du critère du corollaire, le commentaire administratif stipule 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. Celle-ci 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 »*⁵⁰. Ce faisant, une activité sans laquelle l'activité principale désintéressée ne serait pas réalisable revêt un caractère accessoire.

Enfin, le critère quantitatif n'est quant à lui pas réellement défini. Néanmoins le commentaire administratif fournit un raisonnement à adopter afin de déterminer le caractère accessoire ou non : *« Il convient donc pour apprécier le caractère accessoire de l'activité professionnelle, de partir des moyens matériels mis en œuvre, c.-à-d. que la comparaison doit alors être faite entre, d'une part, l'importance des moyens matériels mis en œuvre dans l'activité professionnelle (2) et, d'autre part, l'importance des moyens mis en œuvre dans l'activité désintéressée. Lorsqu'il ressort de cette comparaison que l'importance des moyens mis en*

⁴⁹ Com. IR. n°182/12.

⁵⁰ Com. IR. n°182/13.

œuvre dans l'activité professionnelle est notablement plus importante que celle des moyens affectés à l'activité non lucrative, l'I.Soc est en principe applicable. »⁵¹

Dernièrement, Messieurs D. DARTE et Y. NOËL nous proposent un schéma qui vient de manière concise synthétiser les raisonnements précédents au sujet de l'article 182, 3° du C.I.R. 92 :

L'ASBL ou une autre personne morale se livre à des opérations industrielles, commerciales ou agricoles :				
	à titre principal		à titre accessoire	
	Elle utilise des méthodes industrielles et commerciales.	Elle n'utilise pas des méthodes industrielles et commerciales.	Elle utilise des méthodes industrielles et commerciales.	Elle n'utilise pas des méthodes industrielles et commerciales.
a) Les opérations industrielles, commerciales ou agricoles ont pour but de procurer à ses membres un gain matériel.	L'ASBL ou une autre personne morale est soumise à l'impôt des sociétés.			
b) Les opérations industrielles, commerciales ou agricoles n'ont pas pour but de procurer à ses membres un gain matériel.	L'ASBL ou une autre personne morale est soumise à l'impôt des sociétés.	L'ASBL ou une autre personne morale n'est pas soumise à l'impôt des sociétés si elle se livre à des opérations industrielles ou commerciales dans le seul but de permettre la réalisation d'un objectif désintéressé dans son chef.		

Source : DARTE, D. et NOËL, Y., *Maîtriser l'I.Soc*, Édition 2016, Liège, Edi pro, 2016, p.15.

Si après toutes ces considérations, on en conclut que la SFS se limite aux opérations autorisées par l'article 182 du C.I.R., cette dernière sera assujettie à l'IPM.

Section 3 — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Pour ce qui est de la SFS, le droit commun est d'application⁵², ceci n'étant pas l'objet de la présente contribution, nous nous contenterons de considérations générales.

Conformément à l'article 4 du Code TVA : « *Est un assujetti quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le présent Code, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique.* »

⁵¹ Com. IR. n°182/16.

⁵² B. DEMONTY et O. CAPRASSE, « Sociétés à finalité sociale », *Répertoire notarial*, Livre II/1, Tome XII – Droit commercial, Bruxelles, Larcier, 1998, p. 52.

Une SFS peut donc être assujettie à condition :

- Qu'elle effectue dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, des opérations visées par le Code TVA et ;
- Qu'elle le fasse à titre principal ou d'appoint⁵³.

Le but de lucre n'a quant à lui aucun impact sur l'assujettissement d'une SFS à la TVA.

La seule précision qui nous semble pertinente est quant aux exemptions de l'article 44, § 2, 3°, 6°, 7° et 11° du Code TVA qui ne s'appliquent qu'aux organismes « sans but lucratif ». Dans un arrêt de la Cour de Justice de la Communauté européenne⁵⁴, elle a conclu que : « *la qualification d'un organisme comme étant "sans but lucratif" [...], doit être effectuée au regard du but poursuivi par celui-ci, à savoir que cet organisme ne doit pas avoir pour objectif de générer des profits pour ses membres, [...]. Cette position [...] doit être déterminée par les instances compétentes, au regard de l'objet statutaire de l'organisme en cause* »⁵⁵.

Ce qu'une décision TVA⁵⁶ a complété en ces mots, que la SFS : « *se situe cependant dans le champ des exemptions susvisées de l'article 44, § 2, 3°, 6°, 7° et 11°, si, toutes les autres conditions étant par ailleurs réunies, les associés renoncent statutairement à toute recherche d'un bénéfice patrimonial direct et donc à toute distribution de bénéfices à leur profit et si l'absence d'une telle distribution se vérifie dans les faits* ».

Pour plus de précisions, nous renvoyons à la doctrine⁵⁷.

⁵³ B. DEMONTY et O. CAPRASSE, « Sociétés à finalité sociale », *op. cit.*, p. 53.

⁵⁴ C.J.C.E., 21 mars 2002, n°C-174/00, arrêt *Kennemer Golf & Country Club c/ Staatssecretaris van Financiën*, *Rec. jur. C.J.C.E.*, 2002, I, 3293, concl. F. JACOBS ; *TFR*, 2002, p. 713.

⁵⁵ V. SÉPULCHRE et al., *ASBL*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 1137.

⁵⁶ Décision TVA E.T. n°104.780 du 27 novembre 2003.

⁵⁷ Voy. B. DEMONTY et O. CAPRASSE, « Sociétés à finalité sociale », *Répertoire notarial*, Livre II/1, Tome XII – Droit commercial, Bruxelles, Larcier, 1998, pp. 52-54 ; Voy. également V. SÉPULCHRE et al., *ASBL*, Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 1151-1207.

Sous-partie 4 – Les transformations et leurs aspects fiscaux

Introduction

Dans cette sous-partie, nous allons aborder trois variantes de transformations qui peuvent concerner la SFS ainsi que leurs aspects fiscaux respectifs.

Section 1 – La « conversion » d’une société en une société à finalité sociale

§1 — Considérations générales

Cette « conversion » peut soit donner lieu à un passage de l’I.Soc à l’IPM, soit à une continuité du régime de fiscalisation.

S’il a bien été démontré précédemment qu’une SFS pouvait totalement être soumise à l’Impôt des personnes morales, la question de ce passage de l’I.Soc à l’IPM n’avait cependant pas été abordée par la législation fiscale.

Ce faisant, cette conversion en société à finalité sociale pouvait être envisagée soit comme une conversion par modification des statuts, soit comme une conversion par transformation.⁵⁸

1° — Conversion par modification des statuts

Selon cette approche, le simple entérinement des conditions statutaires énoncées à l’article 661 du Code des sociétés suffisait pour convertir une société en une société à finalité sociale. Par conséquent : « *Cette première approche consacre la continuité de la personnalité juridique et, dès lors, l’absence de liquidation fiscale à l’occasion de la conversion d’une société en société à finalité sociale, que cette dernière soit assujettie à l’un ou l’autre impôt.* »⁵⁹.

Une décision du Service des décisions anticipées⁶⁰ que nous évoquerons infra semble confirmer cette théorie si on applique un raisonnement a contrario. Celle-ci affirmait en effet que le passage d’une société anonyme à finalité sociale à une société anonyme ne modifiait

⁵⁸ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p.322.

⁵⁹ *Ibid.*

⁶⁰ Décision anticipée n°2017.033 du 21 février 2017.

pas la forme juridique de la société. Par conséquent, on peut en conclure que cette conversion n'implique pas de modification dans la forme juridique et l'article 210, §1^{er}, 3^o du C.I.R. 92⁶¹ n'est donc pas applicable.

2° — Conversion par transformation

Selon cette seconde approche, la conversion est une transformation en application des articles 774 à 787 du Code des sociétés. Cette procédure garantissant également la continuité de la personnalité juridique, il n'y a dès lors pas non plus de liquidation fiscale conformément à l'article 210, §1^{er}, 3^o, *in fine* du C.I.R. 92.⁶²

3° — Conséquences

Qu'on se fie à une approche ou l'autre, le constat est le même : *« la législation fiscale n'envisageait pas qu'à l'occasion de cette conversion, la personne morale puisse également passer d'un impôt à l'autre. Ainsi, les fonds propres d'une société convertie en société à finalité sociale assujettie à l'impôt des personnes morales quittaient nécessairement la sphère fiscale des revenus professionnels, indépendamment de leur composition fiscale initiale. »*⁶³

Le problème étant donc ici le fait que la législation n'a pas appréhendé le passage d'un impôt à l'autre et les fonds propres de la société initiale pouvaient purement et simplement ne plus être considérés comme des revenus professionnels. On peut donc prendre l'hypothèse de latences fiscales sous le régime de l'I.Soc et qui sous le régime de l'IPM ne seront peut-être jamais imposées.

§2 — Aspects fiscaux de la transformation

Pour ce qui est des aspects fiscaux que peut engendrer une transformation dans les hypothèses précitées, elle : *« n'entraînait aucune imposition à l'impôt sur les revenus, indépendamment de l'impôt auquel la société à finalité sociale était assujettie »*⁶⁴.

⁶¹ Modifié par l'article 43, 4^o de la loi du 17 mars 2019, applicable aux changements de forme juridique réalisés à partir du 1^{er} mai 2019 ou, dans le cas d'une société association ou fondation visée au §2 du même article, à partir du jour où le Code des sociétés et des associations lui devient applicable.

⁶² S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 323.

⁶³ *Ibid.*

⁶⁴ *Ibid.*, p. 340.

Section 2 – La transformation d’une ASBL en une société à finalité sociale

§1 — Considérations générales

Cette transformation est particulière dans le cadre de la SFS. En effet, c’était la seule qui était dotée d’un régime spécifique.

Ce régime est prévu aux articles 26*bis* à 26*septies* de la loi du 27 juin 1921⁶⁵ ainsi qu’aux articles 668 et 669 du Code des sociétés.

L’article 26*bis* stipule que « *[l]’association peut se transformer en une des formes de sociétés énumérées à l’article 2 du Code des sociétés, pour autant qu’il s’agisse d’une société à finalité sociale conformément à l’article 661 du même Code.*

Cette transformation n’entraîne aucun changement dans la personnalité juridique de l’association qui subsiste sous sa nouvelle forme. »

L’article 668, §1^{er}, du Code des sociétés quant à lui énonce que : « *Lorsqu’une association sans but lucratif s’est transformée en société à finalité sociale conformément aux articles 26*bis* à 26*septies* de la loi du 27 juin 1921, le montant d’actif net visé à l’article 26*sexies*, § 1^{er} de cette loi doit être identifié dans les comptes annuels de la société. »*

L’article 26*sexies*, §1^{er}, de la loi du 27 juin 1921 vient compléter ceci et énonce que l’actif net provenant de l’ASBL « *doit entrer dans la composition du capital social de la société ou être versé à un compte de réserve indisponible* » et « *ne peut faire l’objet, sous quelque forme que ce soit, d’un remboursement aux associés ou d’une distribution* » (article 26*sexies*, §2, de la loi du 27 juin 1921 ; article 668, § 2, al. 1, du Code des sociétés).

Dernièrement, l’article 668, § 2, al. 2, du Code des sociétés stipule que : « *Après le règlement de tous les créanciers sociaux en cas de cessation, le liquidateur ou, le cas échéant, le curateur donne à ce montant une affectation qui se rapproche autant que possible du but assigné à la société conformément à l’article 661, 2^o. »*

⁶⁵ Loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes.

L'objectif de ce mécanisme était en fait : *« d'éviter que l'actif net d'une ASBL, constitué en partie de dons ou de subsides, qui bénéficie d'une fiscalité (a priori) avantageuse à l'impôt des personnes morales (...), puisse un jour être distribué aux associés lorsqu'ils poursuivent un but de lucre (limité). C'est d'ailleurs la raison pour laquelle l'actif net entrant dans la composition du capital social doit être considéré comme du capital non remboursable. »*⁶⁶

Les conséquences fiscales de cette transformation dépendant de l'impôt applicable à l'ASBL ainsi qu'à la SFS, nous allons donc analyser trois hypothèses possibles séparément.

§2 – Continuité du régime de l'IPM

Vus les revenus concernés par les articles 221 à 223 du C.I.R. 92, ce premier type de transformation ne générerait pas de revenus imposables.⁶⁷

§3 — Passage de l'IPM à l'I.Soc

Pour cette deuxième hypothèse, l'article 184^{ter}, §1^{er}, du C.I.R. 92 stipulait que : *« sans préjudice de l'application de l'article 214, §1^{er}, n'est toutefois pas considéré comme du capital libéré, l'actif net visé à l'article 26sexies de la loi du 27 juin 1921 [...] qui compose le capital social d'une société à finalité sociale ou qui a été comptabilisé sur un compte de réserve indisponible de cette société. Ce capital social et ce compte de réserve ne sont exonérés que si les conditions visées à l'article 190 sont remplies »*.

Ce faisant : *« l'actif net de l'ASBL est considéré comme une réserve exonérée sous réserve de la condition d'intangibilité prévue à l'article 190 du C.I.R. 1992 ; il constitue dès lors d'une latence fiscale dans le chef de la société à finalité sociale »*⁶⁸.

Ceci reste dans la lignée de l'objectif général de ce régime spécifique présenté *supra*⁶⁹. Néanmoins, cela peut paraître curieux étant donné que l'article 668, § 2, al. 3, du Code des

⁶⁶ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p.348.

⁶⁷ *Ibid.*, p.349.

⁶⁸ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 349.

⁶⁹ Ici, il s'agit d' *« empêcher qu'une simple modification [...] de la forme juridique de l'a.s.b.l. ne soit suivie quelques mois ou quelques années plus tard du remboursement aux actionnaires (...) de la totalité des avoirs de l'a.s.b.l. »*. Rapport fait au nom de la Commission des Finances et du Budget, *Doc. Parl.*, Ch. repr., 1997-1998, n°50-1608/8, p. 44.

sociétés empêchait déjà toute distribution des réserves existantes et l'article 669 du même Code sanctionne tout comportement contraire.⁷⁰

§4 – Continuité du régime de l'I.Soc

Dans cette dernière hypothèse, le régime de neutralité fiscale de l'article 210, §1^{er}, 3^o, du C.I.R. 92 trouve à s'appliquer. Effectivement, l'article 774, al. 2 du Code des sociétés stipule que : « *Les dispositions du présent livre sont également applicables à la transformation de personnes morales autres que des sociétés dans l'une des formes de sociétés commerciales énumérées à l'article 2, § 2, du présent code, dans la mesure où les lois particulières relatives à ces personnes morales le prévoient et dans le respect des dispositions spéciales de ces mêmes lois particulières.* ». Cette transformation s'opérait donc comme n'importe quelle autre société commerciale se transformant sans que son assujettissement à l'I.Soc en soit perturbé.

Qui plus est, le législateur a confirmé que l'article 184^{ter}, §1^{er} du C.I.R. 92 ne s'applique pas dans cette hypothèse, et ce, via les mots : « *Sans préjudice de l'application de l'article 214, §1^{er}* » au début de ce même article.⁷¹

L'article 214, §1^{er}, du C.I.R. 92 quant à lui permettait de : « *maintenir les valeurs fiscales des éléments de l'actif et du passif à l'occasion de la transformation et d'éviter, par conséquent, toute imposition, pour autant qu'il y ait continuité juridique et comptable* »⁷². Ce faisant, l'article 212 du C.I.R. 92 était applicable, et établissait un régime de report de taxation.⁷³

Section 3 – La « conversion » d'une société à finalité sociale en une société « ordinaire »

§1 — Généralités

Cette « conversion » était régie par l'article 663, alinéa 1^{er}, du Code des sociétés qui stipulait que : « *si une société ne respecte plus les dispositions visées à l'article 661, les*

⁷⁰ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p.349.

⁷¹ *Ibid*, p. 350.

⁷² *Ibid*, p. 350.

⁷³ *Ibid*, p. 350

réserves existantes ne peuvent, sous quelque forme que ce soit, faire l'objet d'une distribution. L'acte de modification des statuts doit déterminer leur affectation en se rapprochant le plus possible du but social qu'avait la société ; il doit être procédé à cette affectation sans délai ».

Cependant, comme vu au cours de la section 1 de la présente sous-partie, la question de savoir si la conversion avait lieu via une modification des statuts ou via une transformation restait pendante.

§2 — Sort fiscal de la conversion

1° — Continuité du régime de l'I.Soc

Nous sommes donc dans le cas d'une SFS déjà assujettie à l'I.Soc et qui va (logiquement) le rester à la suite de la conversion. Selon le service des décisions anticipées⁷⁴, cette conversion ne serait sujette à aucune imposition sur les revenus.

2° — Passage de l'IPM vers l'I.Soc

À la suite d'une question parlementaire, le député Chastel a abordé les nombreuses difficultés que rencontrent les personnes morales assujetties à l'I.Soc⁷⁵.

À ceci, le ministre des Finances a répondu tout d'abord en affirmant ne pas être en accord avec l'argumentaire développé par M. Chastel, cependant, il a confirmé le principe de neutralité fiscale affirmé par celui-ci en avançant que : *« les bénéfices résultant des opérations réalisées par une ASBL, pendant son assujettissement à l'impôt des personnes morales constituent des réserves taxées au premier jour de la période imposable pour laquelle l'ASBL en question est assujettie à l'impôt des sociétés pour la première fois »*, tout en ajoutant par la suite que : *« doivent... être considérées comme réserves taxées au même moment les provisions pour risques et charges existantes et constituées pendant les périodes imposables de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales »* ainsi que *« les pertes encourues pendant l'assujettissement à l'impôt des personnes morales ne peuvent être déduites pour déterminer la base imposable à l'impôt des sociétés »*.

⁷⁴ Décision anticipée n°2017.033 du 21 février 2017.

⁷⁵ Bull. Q.R., Ch. repr., 2005-2006, question n°1043 du 19 décembre 2005 de M. Chastel, pp. 21922-21925.

Dès lors lorsqu'une SFS assujettie à l'IPM se « convertira » en société et sera donc assujettie à l'I.Soc, ses fonds propres devraient bénéficier du principe de neutralité fiscale avancé par le ministre des Finances,⁷⁶ et ce malgré que ce raisonnement ait été développé dans le cadre d'une ASBL passant de l'assujettissement à l'IPM à l'assujettissement à l'I.Soc.

3° Questionnements concernant l'attribution des réserves

a) Sort fiscal de cette attribution sous l'I.Soc

Cette attribution diminue les réserves taxées et par conséquent la base imposable.⁷⁷ L'article 185 du C.I.R. 92 stipule que « *les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices, y compris les dividendes distribués* ».

Cependant, l'attribution des réserves ne saurait être qualifiée au sens de l'article 18, al. 1^{er}, 1^o, du C.I.R. 92 comme un dividende, car cela ne rentre pas dans « *tous les avantages attribués par une société aux actions, parts et parts bénéficiaires, quelle que soit leur dénomination, obtenus à quelque titre et sous quelque forme que ce soit ;* ».

À la suite de ceci, la doctrine s'est penchée sur la possibilité de considérer cette attribution comme une libéralité non déductible sur base de l'article 49 du C.I.R. 92.⁷⁸

Le commentaire administratif s'est donc chargé de répondre à cette question et, reconnaît au sujet des personnes morales sans but lucratif assujetties à l'I.Soc : « *qu'il y a lieu de considérer qu'en principe, tous leurs frais ont un caractère professionnel, non seulement ceux qui se rapportent aux opérations de caractère lucratif, mais également ceux qui se rapportent aux opérations non lucratives, malgré que ces derniers faits ne remplissent pas les conditions prévues à l'article 49 du C.I.R. 1992* »⁷⁹. Cependant, il faut : « *qu'il s'agisse de frais qui rentrent dans le cadre de l'activité sociale de l'association et qu'ils soient justifiés de manière satisfaisante, c.-à-d. que leur destination exacte puisse être fournie au moyen de pièces justificatives.* »⁸⁰

⁷⁶ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 342.

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ *Ibid.*, p. 343.

⁷⁹ Com. I.R., n°183/41

⁸⁰ Com. I.R., n°183/42

Bien que cette interprétation s'écarte du prescrit de l'article 49 du C.I.R. 92, cependant « *le SDA a d'ailleurs consacré dette « tolérance » administrative pour les sociétés à finalité sociale, à condition qu'un lien existe avec l'objet social et la finalité sociale de la société*⁸¹ »⁸².

Dans ce cas-ci, le fait que l'attribution relève d'une obligation légale aidant, l'interprétation devrait pouvoir être appliquée.

b) Précompte mobilier

La question se posait également de la possible exigibilité d'un précompte mobilier sur ladite attribution. Celle-ci n'étant pas qualifiée comme un dividende au sens de l'article 18 du C.I.R. 92, et cette opération n'étant pas qualifiée comme une liquidation fiscale par le législateur fiscal, le précompte mobilier ne devrait pas être exigible dans le cadre de cette opération.

⁸¹ Décisions anticipées n°900.036 du 7 avril 2009, n°2013.320 et 2013.399 du 11 février 2014, n°2017.981 du 30 janvier 2018.

⁸² S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 343.

PARTIE 2 : LA SOCIÉTÉ COOPÉRATIVE AGRÉÉE **COMME ENTREPRISE SOCIALE (« SC agréée comme** **ES »)**

Introduction

Dans cette seconde partie, nous envisagerons les mêmes aspects que dans la première. Nous commencerons donc par exposer le contexte historique qui a vu naître la SC agréée comme ES ainsi que la *ratio legis* sous-tendant sa création.

Nous aborderons ensuite le champ d'application, les exigences ainsi que le régime fiscal de l'agrément en tant qu'entreprise sociale.

Exceptionnellement, nous dérogerons à notre approche comparative pour évoquer le cas spécifique de la société coopérative agréée, agréée comme entreprise sociale.

Nous finirons par évoquer les différentes transformations possibles ainsi que leurs aspects fiscaux.

Enfin, afin de rendre la présente contribution la plus lisible et intelligible possible, nous tâcherons de ne pas reproduire les développements vus dans le cadre de la société à finalité sociale qui n'ont pas subi de changement. Nous nous contenterons donc d'un bref rappel et d'un renvoi à la partie pertinente de la première partie de ce travail.

Sous-partie 1 — Contexte historique et *ratio legis*

La réforme des personnes morales est intervenue afin de rendre le droit des sociétés belge plus attractif et compétitif. Pour ce faire, les principes cardinaux furent « simplification », « flexibilité » et « mobilité »⁸³.

⁸³ S. GARROY, « Entreprise sociale et fiscalité directe en Belgique », *La Revue Pratique des sociétés – Tijdschrift voor Rechtspersoon en vennootschap*, 2020, p. 933.

Ce qui a donné lieu à une refonte totale des principes que nous connaissions jusque-là. Ceci se transcrit très bien dans les nouvelles définitions données aux ASBL ainsi qu’aux sociétés. Ceci permettant désormais aux ASBL de se livrer à une activité économique, et permettant également aux sociétés de poursuivre un but désintéressé⁸⁴.

Dans ce contexte, on peut légitimement questionner l’intérêt du prolongement du régime de la SFS. Cependant, le législateur a voulu juridiquement prendre en compte la spécificité de l’économie sociale et par conséquent lui fournir plus de flexibilité⁸⁵.

Néanmoins, le système de la SFS ne convenait plus au législateur qui a déploré⁸⁶ le fait qu’il n’y avait aucun contrôle concernant les SFS et le fait qu’elles répondent ou non aux exigences statutaires. Qui plus est, le législateur a également relevé le fait que 85 % des SFS avaient choisi la forme de la société coopérative⁸⁷

Sous-partie 2 — Champ d’application et exigences

Section 1 — Champ d’application

§ 1 — Le choix de la société coopérative

Pour toutes les raisons énoncées ci-dessus, le législateur a décidé de faire de la société coopérative son véhicule exclusif pour l’agrément en tant qu’entreprise sociale.

Conformément à l’article 8:4 du CSA : « *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 [...]. Elle ajoute à la dénomination de sa forme légale le terme “agréée” et est désignée en abrégé “SC agréée”.* ».

⁸⁴ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 30.

⁸⁵ *Ibid.*

⁸⁶ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, Exposé des motifs, Commentaire des articles, Commentaire de l’article 8:5, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2017-2018, n°54-3119/001, p. 278.

⁸⁷ P. BROSSARD, *CSA – Examen systématique du nouveau droit des sociétés non cotées et des associations*, Limal, Anthémis, 2020, p 626.

§2 — Droit transitoire

Pour ce qui est du droit transitoire, conformément à l'article 42, §§1^{er} et 4, de la loi du 23 mars 2019⁸⁸ : « §1^{er}. *Les sociétés à finalité sociale existant à la date d'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations sont présumées agréées comme entreprises sociales. Le ministre qui a l'Économie dans ses attributions établit la liste des sociétés qui sont présumées agréées comme entreprise sociale et peut renverser cette présomption.*

Les sociétés à finalité sociale existant à la date d'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations qui ne constituent pas une société coopérative et qui souhaitent conserver leur agrément comme entreprise sociale doivent se transformer en société coopérative au plus tard au 1er janvier 2024.

§ 4. *Le Roi détermine les modalités relatives au renversement des présomptions visées aux paragraphes 1er à 3. »*

Ce faisant, les SFS qui existaient au 1^{er} mai 2019 sont présumées agréées comme ES. Un arrêté ministériel du 27 août 2019⁸⁹ a été pris en exécution de l'article et établit la liste des sociétés ainsi présumées.

La présomption est simple et est réfragable par le ministre dans les modalités définies dans l'arrêté du 28 juin 2019⁹⁰. Les SFS n'étant pas à la base des sociétés coopératives ont jusqu'au 1^{er} janvier 2024 pour se transformer en société coopérative si elles veulent conserver l'agrément⁹¹.

⁸⁸Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 avril 2019.

⁸⁹ Arrêté ministériel du 27 août 2019 établissant la liste des sociétés qui sont présumées agréées comme entreprise sociale ou agricole, *M.B.*, 4 septembre 2019.

⁹⁰ 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.

⁹¹ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 34.

Section 2 — Conditions d'application

§ 1 — Conditions d'octroi

L'agrément en tant qu'ES est délivré en application de la loi du 20 juillet 1955⁹². L'agrément est délivré par le ministre de l'Économie conformément à l'article 6, §1^{er}, de l'arrêté royal du 28 juin 2019.

Conformément à l'article 8:5, §1^{er}, du CSA, une société coopérative qui veut obtenir l'agrément doit répondre à trois conditions qu'elle doit inscrire dans ses statuts, à savoir :

- Elle doit avoir pour but principal, dans l'intérêt général, de générer un impact sociétal positif pour l'homme, l'environnement ou la société (1°) ;
- Toute distribution faite à ses actionnaires ne peut excéder le taux d'intérêt fixé par le Roi en exécution de la loi du 20 juillet 1955, appliqué au montant versé par les actionnaires sur les actions (2°) ;
- À peine de nullité, le boni de liquidation se voit subir une affectation qui correspond le plus possible à son objet comme entreprise sociale (3°)⁹³.

L'article 8:5, al. 2, du CSA vient ensuite ajouter à ceci le respect de conditions fixées par le Roi. L'arrêté royal du 28 juin 2019⁹⁴ vient ainsi compléter en son article 6 les conditions que doit rencontrer toute société coopérative cherchant à obtenir l'agrément. Cette contribution n'étant pas portée sur le droit des sociétés, nous renvoyons à la doctrine⁹⁵ ;

§2 — Contrôle de l'agrément et sanction

C'est l'une des nouveautés de ce régime. Auparavant, aucun contrôle n'était opéré sur les SFS, et il leur suffisait d'implémenter les exigences statutaires pour pouvoir se présenter comme telles. Désormais, l'agrément est délivré par le ministre de l'Économie qui peut

⁹² Loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la coopération, de l'entrepreneuriat social et de l'entreprise agricole, *M.B.*, 20 juillet 1955.

⁹³ P. BROSSARD, *CSA – Examen systématique du nouveau droit des sociétés non cotées et des associations*, Limal, Anthémis, 2020, p. 627.

⁹⁴ Arrêté royal du 28 juin 2019 fixant les conditions d'agrément comme entreprise agricole et comme entreprise sociale, *M.B.*, 11 juillet 2019, p. 70056.

⁹⁵ Voy. P. BROSSARD, *CSA – Examen systématique du nouveau droit des sociétés non cotées et des associations*, Limal, Anthémis, 2020, p. 627-628.

également le retirer conformément à l'article 9, 2° et 4° de l'arrêté royal du 28 juin 2019, si la SC agréée ES ne répond plus aux conditions d'octroi de l'agrément ou contrevient aux exigences statutaires.

Pour synthétiser ce qui précède, Madame S. GARROY nous propose un tableau récapitulatif des changements entre la SFS et la SC agréée ES :

	Code des sociétés	CSA
Destinataires	Sociétés listées à l'article 2, § 2, du Code des sociétés sauf exceptions	Uniquement les sociétés coopératives
Contrôle?	«Autocontrôle»	Contrôle via autorité publique (SPF Économie)
Conditions	Art. 661 C. soc.	Art. 8:5 CSA + art. 6 de l'arrêté royal du 28 juin 2019, M.B., 11 juillet 2019

Source : GARROY, S. et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 32.

Sous-partie 3 — Régime fiscal

Section 1 — Impôt sur les revenus : I.Soc ou IPM ?

§1 — La neutralité fiscale du CSA

Bien qu'une réforme fiscale ne fût tout d'abord pas prévue, la loi du 17 mars 2019⁹⁶ est venue pour assurer la neutralité fiscale de la réforme opérée par le CSA.⁹⁷

À cette fin, il a donc fallu modifier certaines dispositions fiscales pour «*éviter toute divergence entre ces deux branches du droit et d'assurer le bon fonctionnement du nouveau*

⁹⁶ Loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscale fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations, M.B., 10 mai 2019.

⁹⁷ S. GARROY, « Entreprise sociale et fiscalité directe en Belgique », *La Revue Pratique des sociétés – Tijdschrift voor Rechtspersoon en vennootschap*, 2020, p. 933.

droit des sociétés des associations tant en matière de droit des sociétés qu'en matière de droit fiscal »⁹⁸

Il a donc fallu notamment prendre en compte la nouvelle théorie du siège statutaire qui détermine désormais la *lex societatis* en droit des sociétés, ainsi que la disparition de la notion de capital social au sein de certaines formes sociétaires. Toutefois, pour ce qui est du régime de fiscalisation des personnes morales sans but lucratif, le choix du législateur pour assurer la neutralité fiscale de la réforme a été la passivité⁹⁹.

§2 — Influence du CSA sur le processus de départage entre les deux impôts

En effet, si des modifications ont été opérées au sein des définitions générales de l'article 2 du C.I.R. 92, il n'y a toutefois aucun changement dans le processus de départage. Ce qui est dû au fait que les modifications réalisées par la loi du 17 mars 2019 concernent les concepts de « résidence fiscale » et de « personnalité juridique », à savoir deux conditions en principe communes aux deux impôts ce qui fait que ces modifications n'ont en réalité aucun impact sur le processus en lui-même¹⁰⁰.

En effet : « *la personnalité juridique et le domicile fiscal en Belgique sont en principe (exception faite de la possibilité pour une association de fait d'opter pour l'application de l'IPM; art. 220, 4° du C.I.R. 1992) deux conditions communes aux deux impôts sur les revenus ici en question.* »¹⁰¹

Ainsi, le processus de départage entre les deux impôts applicables ne change pas outre mesure¹⁰².

Voici un tableau produit par Mme S. GARROY résumant le processus :

⁹⁸ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n°54-3367/001, p. 3.

⁹⁹ S. GARROY, « Entreprise sociale et fiscalité directe en Belgique », *La Revue Pratique des sociétés – Tijdschrift voor Rechtspersoon en venootschap*, 2020, pp. 933-934.

¹⁰⁰ *Ibid.*, p. 934.

¹⁰¹ *Ibid.*, p. 928.

¹⁰² S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 160.

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

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

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

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

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

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

Source : GARROY, S., « Variations autour des coopératives en Belgique : aspects fiscaux et non fiscaux, propos rétrospectifs, dynamiques actuelles et réflexions prospectives », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021, p. 471.

§3 — Influence du CSA sur l'application du processus de départage

Si le processus de départage du régime d'imposition n'a (presque) pas changé suite à la réforme, il n'en est pas moins que son application a quant à elle subi certains changements.

Si pour la SFS il était possible d'être considérée comme une personne morale sans but lucratif sous les conditions énoncées dans la première partie, qu'en est-il pour la SC agréée ES ? En effet, cela conditionne l'accès aux articles 181 et 182 du C.I.R. 92 et par conséquent cela conditionne l'accès à l'IPM pour les SC agréée ES qui se livreraient à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Pour prétendre à ce statut, la société doit s'interdire de distribuer tout dividende et planifier une affectation conforme à l'objet social du boni de liquidation — ce qui était obligatoire pour les SFS (l'article 661, al. 1, 9° du Code des sociétés) — dans ses statuts¹⁰³.

Cependant, une SC agréée ES reste avant tout une société dont au moins un des buts¹⁰⁴ doit être de procurer un avantage patrimonial indirect à ses associés pour pouvoir satisfaire l'article 1:1 du CSA. Ceci n'empêche donc pas d'interdire la distribution de dividendes¹⁰⁵.

Toutefois, il convient de nuancer ce qui précède. Prenons l'exemple de l'article 1:8 du CSA définissant l'apport dit que celui-ci implique de participer aux bénéfices, cependant, il n'a pas de vocation universelle (ex : il ne s'applique pas aux ASBL ; article 9:23 du CSA)¹⁰⁶.

Ensuite, l'article 6:40 prévoit que « *chaque action participe au bénéfice ou¹⁰⁷ au solde de liquidation. Sauf disposition statutaire contraire, chaque action donne droit à une part égale du bénéfice et du solde de liquidation* ». Ce faisant, par défaut, les actions de SC donnent droit de participer aux bénéfices et au boni de liquidation. Il est cependant possible de statutairement exclure un des deux, mais pas les deux en même temps¹⁰⁸.

Pour ce qui est du boni de liquidation, en vertu de l'article 8:5, §1^{er}, 3°, du CSA, la SC agréée ES est — à peine de nullité — obligée de lui donner une affectation qui correspond le plus possible à son objet comme entreprise sociale agréée. Partant donc du fait que cette condition est déjà remplie, il faut dès lors maintenant s'interroger sur la possibilité d'interdire statutairement la distribution d'un dividende malgré l'article 6:40 du CSA.¹⁰⁹

La doctrine a donc tenté de trouver une solution à cela, qui se trouve peut-être dans l'article 8:5, §1^{er}, 2°, du CSA. Cet article prévoit un plafond notamment quant à la distribution de dividende (et quant à la distribution de tout avantage patrimonial en général). En vertu de l'adage *lex specialis generali derogant*, il semble dès lors possible : « *de soutenir que si, pour*

¹⁰³ S. GARROY, « Entreprise sociale et fiscalité directe en Belgique », *La Revue Pratique des sociétés – Tijdschrift voor Rechtspersoon en vennootschap*, 2020, p. 937.

¹⁰⁴ Nous soulignons.

¹⁰⁵ S. GARROY, « Entreprise sociale et fiscalité directe en Belgique », *La Revue Pratique des sociétés – Tijdschrift voor Rechtspersoon en vennootschap*, 2020, p. 938.

¹⁰⁶ *Ibid.*

¹⁰⁷ Nous soulignons.

¹⁰⁸ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 124.

¹⁰⁹ *Ibid.*

une entreprise sociale, la loi prévoit un plafond pour les dividendes, il est a fortiori admis qu'elle ne distribue aucun dividende »¹¹⁰.

Si ce raisonnement semble tenir la route, il serait néanmoins mieux pour la sécurité juridique et pour la neutralité fiscale du CSA de consacrer officiellement que la position administrative de 1996 concernant la SFS s'applique *mutatis mutandis*¹¹¹

Section 2 — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

À notre connaissance, aucune modification de régime n'est à déclarer par rapport à celui de la SFS. Par conséquent : « Les modifications opérées par le Code des sociétés et des associations (« CSA ») ne semblent pas de nature à remettre en cause ce principe pour les sociétés coopératives agréées »¹¹².

Nous renvoyons donc à la première partie.

Sous-partie 4 – La société coopérative agréée, agréée comme entreprise sociale (« SCES agréée »)

Exceptionnellement, nous allons déroger à notre approche comparative pour aborder le cas de la société coopérative agréée, agréée comme entreprise sociale (ci-après « SCES agréée »). Il s'agit en fait du cumul de l'agrément en tant que société coopérative agréée et l'agrément en tant qu'entreprise sociale.

Section 1 – Le cumul de la société coopérative agréée avec la SFS

En effet, la réforme du CSA a quelque peu mis les projecteurs sur cette possibilité de cumul des agréments, cela dit, cela n'a rien de nouveau.

¹¹⁰ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 125.

¹¹¹ *Ibid.*, p. 125.

¹¹² *Ibid.*, p. 200.

Cet agrément, dit « agrément CNC » est prévu par la loi du 20 juillet 1955¹¹³ ainsi que par l'arrêté royal du 8 janvier 1962¹¹⁴.

Cet agrément était déjà cumulable avec la SFS cependant, il existait une incompatibilité entre eux : « *en effet, s'il est interdit à une société à finalité sociale d'être principalement orientée vers le service à ses membres, c'est l'essence même des coopératives traditionnelles* »¹¹⁵.

L'article 1, § 8, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962¹¹⁶ avait donc été inséré en 2016 pour accorder une dérogation aux SFS. Ce faisant, l'objet principal de la société coopérative cumulant l'agrément et la finalité sociale ne devait pas être de fournir aux membres un avantage économique ou social¹¹⁷.

Section 2 – La société coopérative agréée, agréée comme entreprise sociale

Avec la réforme du CSA, le régime de l'agrément CNC est conservé et consacré à l'article 8:4 du CSA.

Suite à la réforme, la contradiction a resurgi en raison de la formulation de l'article 8:5, § 2, du CSA. En effet, ce dernier fixe les conditions pour qu'une société coopérative cumule les deux agréments :

- Il faut que son « *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 ;

¹¹³ Loi du 20 juillet 1955 Loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la coopération, de l'entrepreneuriat social et de l'entreprise agricole, *M.B.*, 10 août 1955.

¹¹⁴ Arrêté royal du 8 janvier 1962 fixant les conditions d'agrément des groupements de coopératives et des sociétés coopératives, *M.B.*, 19 janvier 1962.

¹¹⁵ S. GARROY, « Variations autour des coopératives en Belgique : aspects fiscaux et non fiscaux, propos rétrospectifs, dynamiques actuelles et réflexions prospectives », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021, p. 467.

¹¹⁶ Inséré par l'article 3 de l'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.

¹¹⁷ S. GARROY, « Variations autour des coopératives en Belgique : aspects fiscaux et non fiscaux, propos rétrospectifs, dynamiques actuelles et réflexions prospectives », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021, p. 467.

- Elle doit être une société coopérative agréée en vertu de l'article 8:4 du CSA et elle doit aussi être agréée en tant qu'entreprise sociale en vertu de l'article 8:5, § 1, du CSA¹¹⁸.

Cependant, comme exposé pour la SFS, la même contradiction subsiste. Le problème étant ici que la dérogation accordée à la SFS dans l'article 1, § 8, de l'arrêté royal du 8 janvier 1962 ne peut pas déroger à la loi et accorder une dérogation quant à l'article 8:4 du CSA¹¹⁹

Le législateur a donc tenté de réparer cette lacune en disant que « cet aspect est *maintenu : une société coopérative qui remplit toutes les conditions pour un agrément comme société coopérative, si ce n'est qu'elle ne fournit pas d'avantage économique ou social, pour la satisfaction des besoins professionnels ou privés de ses actionnaires en raison du fait même qu'elle exploite une entreprise sociale, peut donc continuer à cumuler les deux agréments* »¹²⁰.

Par ces mots, on peut en conclure que le régime n'a donc pas subi de changement, et ce, même si la rédaction de l'article 8:5, § 2, du CSA n'était pas la plus opportune.

Si l'agrément CNC offre divers avantages fiscaux, n'ayant pas été impactés par la réforme des personnes morales, il ne nous semble pas pertinent de les développer¹²¹.

¹¹⁸ P. BROSSARD, *CSA – Examen systématique du nouveau droit des sociétés non cotées et des associations*, Limal, Anthémis, 2020, p. 631.

¹¹⁹ *Ibid.*

¹²⁰ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, Exposé des motifs, Commentaire des articles, Commentaire de l'article 8:5, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2017-2018, n°54-3119/001, p. 279.

¹²¹ Voy. P. BROSSARD, *CSA – Examen systématique du nouveau droit des sociétés non cotées et des associations*, Limal, Anthémis, 2020, p. 622.

Sous-partie 5 – Les transformations et leurs aspects fiscaux

Section 1 – La « conversion » d’une société en société coopérative agréée comme ES ou en une SCES agréée

Les implications fiscales de la conversion d’une société en société coopérative agréée comme ES ou en une SCES agréée dépendent du régime fiscal de cette dernière. Dans cette hypothèse, assez logiquement, la société de base sera toujours assujettie à l’I.Soc.

§1 — Continuité du régime de l’I.Soc

Dans ce cas-ci, la position du SDA¹²² avancée dans la première partie tient toujours à s’appliquer. En effet : *« Il n’y a pas de modification de forme légale et, par conséquent, cette opération n’est pas visée par l’article 210, §1^{er}, 3^o, du C.I.R. 1992. La conversion d’une société en SC agréée comme ES ou SCES ne constitue pas un évènement imposable »*¹²³.

Nous renvoyons à la première partie pour plus de précisions.

§ 2 — Passage de l’I.Soc vers l’IPM

Également, cette conversion n’est pas concernée par l’article 210, §1^{er}, 3^o, du C.I.R. 92.

Cependant, le nouvel article 210/1, al. 1^{er}, du C.I.R. 92¹²⁴ fait tomber cette conversion sous le coup de la liquidation fiscale.

C’est une des grandes nouveautés du CSA, en effet, sous l’empire de la SFS, cette dernière n’était purement et simplement pas concernée par l’article 210 du C.I.R. 92 et par conséquent ses fonds propres quittaient purement et simplement la sphère fiscale des revenus professionnels¹²⁵.

¹²² Décision anticipée n°2017.033 du 21 février 2017.

¹²³ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 341.

¹²⁴ Inséré par l’article 44 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

¹²⁵ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 323.

Désormais, l'article 210/1, al 1^{er}, étend le champ d'application des articles 208 et 209 du C.I.R. 92 à toute société : « *qui cesse d'être assujettie à l'impôt des sociétés pour devenir assujettie à l'impôt des personnes morales.* »

L'article 209, al. 1^{er}, du C.I.R. 92 assimile à un dividende distribué : « *l'excédent que présentent les sommes réparties, en espèces, en titres ou autrement, sur la valeur réévaluée du capital libéré* ». Le concept de « sommes réparties » n'est cependant pas défini par cet article. On peut néanmoins en trouver une à l'article 210, § 2, du C.I.R. 92 qui dit que : « la valeur réelle de l'avoir net à la date où les opérations susvisées se sont produites est assimilée à une somme répartie en cas de partage de l'avoir social ».

Bien que l'exposé des motifs confirme que l'application des articles 208 et 209 du C.I.R. 92 : « *entraînera en particulier la taxation des plus-values latentes et des réserves immunisées existant dans la société à ce moment* »¹²⁶, il ne serait toutefois pas de refus que l'article 209 fasse un renvoi à l'article 210, §2 du C.I.R.¹²⁷.

Ce faisant, lors du passage entre l'I.Soc et l'IPM, la composition fiscale initiale est enfin prise en compte avant qu'elle quitte la sphère fiscale professionnelle¹²⁸.

Les articles 413/1, §1^{er}, al. 1^{er}, 6^o,¹²⁹ et 423, § 2, al. 1^{er} du C.I.R. 92 permettent des options de taxation étalée des plus-values latentes et des réserves exonérées. L'article 413/1, §3 C.I.R. 92 il concerne les cas dans lesquels cette taxation étalée n'est pas réalisable¹³⁰.

Enfin, l'article 210/1, §2, du C.I.R. 92 prévoit que : « *la partie des réserves exonérées constituées au cours d'une période imposable qui se rattache à un exercice d'imposition pour lesquels la société n'était pas soumise à l'impôt des sociétés, ainsi que la partie des plus-values constatées à l'occasion de l'application de l'alinéa 1^{er} qui se rapporte à une période imposable se rattachant à un exercice d'imposition pour lequel la société n'était pas soumise à l'impôt des sociétés, ne sont pas prises en considération pour la détermination de la base imposable* ». Par ces mots, l'article 210/1, §2, évoque l'hypothèse d'une société ayant été

¹²⁶ *Doc. parl.*, Ch. repr., 2018-2019, n°54-3367/001, p. 36.

¹²⁷ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 327.

¹²⁸ *Ibid.*, p. 323

¹²⁹ Tel que modifié par l'article 80 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

¹³⁰ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 328.

soumise à l'IPM avant d'avoir été soumise à l'I.Soc. De ce fait, au moment de la liquidation fiscale, abstraction sera faite des plus-values latentes et des réserves exonérées qui sont rattachables à un exercice d'imposition où la société était assujettie à l'IPM.

L'article 210/1 du C.I.R. 92 est entré en vigueur depuis le 1^{er} mai 2019¹³¹.

§ 3 — Droits d'enregistrement et taxe sur la valeur ajoutée

1^o — Droits d'enregistrement

Étant donné que la forme légale reste intacte, il n'y a aucun fait générateur en droit d'enregistrement.¹³²

2^o — Taxe sur la valeur ajoutée

Il n'y a également aucune opération imposable du fait de la continuité de la forme légale.¹³³

Section 2 – La transformation d'une ASBL en une société coopérative agréée ou en une SCES agréée

§1 — Considérations générales

Cette transformation est désormais organisée par le titre 3 du livre 14 du CSA.

Premièrement, l'article 14:37, al. 2, du CSA précise que la personnalité juridique subsiste malgré la transformation. Ensuite, l'article 14:42 du CSA reprend la même règle que l'ancien article 668, §1^{er}, du Code des sociétés, à savoir : « *l'actif net de l'ASBL, tel qu'il résulte de l'état visé à l'article 14:38, doit être identifié dans les comptes annuels de la société coopérative et versé sur un compte de réserve indisponible, auquel s'applique l'article 8:5, §1^{er}, 3^o* ».

Cependant, désormais le rapport d'article 14:38 du CSA, à la différence de l'ancien article 26ter, al. 2, de la loi du 27 juin 1921, évalue les actifs et passifs à leur juste valeur. Ce

¹³¹ Art. 119 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

¹³² S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 341.

¹³³ *Ibid.*

faisant, la plus-value latente se retrouve exprimée dans la réserve indisponible de la SC. L'article 3:79 de l'arrêté royal du 29 avril 2019¹³⁴ (« AR/CSA ») de préciser que ladite plus-value doit être adéquatement amortie.¹³⁵

Encore une fois, les implications fiscales de cette transformation dépendront du régime d'imposition de l'ASBL et de la SC.

§ 2 – Continuité du régime de l'IPM

En raison des revenus concernés par les articles 221 à 223 du C.I.R. 92, cette transformation ne génère aucun revenu imposable, et ce même malgré les plus-values latentes exprimées au cours de celle-ci.¹³⁶

§3 — Passage de l'IPM vers l'I.Soc

Dans ce cas, l'article 184^{ter}, §1^{er}, du C.I.R. 92¹³⁷ tient à s'appliquer. Ce dernier stipule que : *« sans préjudice de l'application de l'article 214, §1^{er}, n'est toutefois pas considéré comme du capital libéré, l'actif net visé par l'article 14:42 du Code des sociétés et associations qui compose le capital d'une société agréée comme entreprise sociale conformément à l'article 8:5 du Code des sociétés et associations qui a été comptabilisé sur un compte de réserve indisponible de cette société. Ce capital et ce compte de réserve indisponible ne sont exonérés que si les conditions visées à l'article 190 sont remplies ».*

Ce qui veut dire que l'actif net de l'ASBL — en ce compris les plus-values latentes évoquées ci-dessus — sera considéré comme une réserve exonérée si tant est que la condition d'intangibilité reprise à l'article 190 du C.I.R. 92 est respectée. Cette disposition est donc une latence fiscale dans le chef de la société coopérative agréée comme entreprise sociale.¹³⁸

Le fait que le nouvel article 184^{quinquies} du C.I.R. 92 régleme les modalités du passage de l'IPM à l'I.Soc de manière générale pourrait poser problème. Cependant, ce dernier prévoit en son point 1^o qu'il s'applique : *« sous réserve des dispositions de l'article 184^{ter}, §1^{er},*

¹³⁴ Arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 30 avril 2019.

¹³⁵ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 350.

¹³⁶ *Ibid.*, p. 351.

¹³⁷ Tel que modifié par l'article 25, 1^o, de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

¹³⁸ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 351.

alinéa 1^{er} » donnant par ces mots la primauté à ce dernier dans le cadre d'une ASBL se transformant en SC agréée comme ES ou en SCES agréée.¹³⁹

§4 – Continuité du régime de l'I.Soc

Cette transformation jouit du régime de neutralité prévu à l'article 210, §1^{er}, 3^o, du C.I.R. 92¹⁴⁰ que l'article 214, §1^{er}, al. 1, du C.I.R. 92¹⁴¹ vient désormais compléter en précisant que : « *l'article 212 est applicable à la société qui a adopté une autre forme juridique en exemption d'impôt par application de l'article 210, §1^{er}, 3^o* ». L'article 212 en question règle cette neutralité fiscale au moyen d'un report de taxation.¹⁴²

Pour ce qui est des plus-values latentes, celles-ci doivent une nouvelle fois être prises en compte et reprises dans les réserves indisponibles. Cependant, dans ce cas précis, la quote-part que représente ces dites plus-values au sein des réserves indisponibles devrait, conformément à l'article 44, §1^{er}, 1^o, du C.I.R. 92, être assimilée à une plus-value de réévaluation exonérée. Cependant, les amortissements de cette plus-value de réévaluation ne sont par conséquent pas admis fiscalement.¹⁴³

§5 — Droits d'enregistrement et taxe sur la valeur ajoutée

1^o — Droits d'enregistrement

Conformément à l'article 121, 1^o, du Code des droits d'enregistrement¹⁴⁴, cette transformation est explicitement exemptée du droit proportionnel.

2^o — Taxe sur la valeur ajoutée

Conformément à l'article 14:37, al. 2, du CSA, cette transformation n'entraîne aucun changement dans la personnalité juridique. Ce faisant, cette opération ne donne pas lieu à imposition.

¹³⁹ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 351.

¹⁴⁰ Tel que modifié par l'article 43 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

¹⁴¹ Tel que modifié par l'article 46 de la loi précitée.

¹⁴² S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 352.

¹⁴³ *Ibid.*

¹⁴⁴ Tel que modifié par l'article 92 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

Section 3 – La « conversion » d’une société coopérative agréée comme ES ou d’une SCES agréée en une société

§ 1 — Considérations générales

Étonnement, le CSA ne contient pas d’équivalent à l’article 663 du Code des sociétés. Ce faisant, une société qui se débarrasse de son agrément selon la procédure prévue aux articles 9, 1^o, et 14 de l’arrêté royal du 28 juin 2019, n’est plus tenue d’affecter ses réserves existantes et peut donc conserver l’intégralité de ses fonds propres.¹⁴⁵

Dans cette conversion, les implications fiscales dépendent du régime d’imposition auquel est assujettie la société coopérative agréée comme ES ou de la SCES agréée. La société quant à elle sera toujours assujettie à l’I.Soc.

§2 — Continuité du régime de l’I.Soc

La position du SDA¹⁴⁶ que l’on a déjà abordée à plusieurs reprises tient une nouvelle fois à s’appliquer. À défaut de modification de forme légale, l’opération n’est pas concernée par l’article 210, §1^{er}, 3^o, du C.I.R. 92 et ne constitue donc pas un événement imposable.¹⁴⁷

§3 — Passage de l’IPM vers l’I.Soc

Cette conversion n’est pas non plus concernée par l’article 210, §1^{er}, 3^o, du C.I.R. 92 pour les mêmes raisons qu’au paragraphe précédent. Cependant, du fait du passage de l’IPM à l’I.Soc, le nouvel article 184^{quinquies} du C.I.R. 92¹⁴⁸ s’applique à cette conversion.¹⁴⁹

Cet article règle de manière générale le passage de l’IPM à l’I.Soc en traitant du sort fiscal de chaque élément de l’actif et du passif au moment du dit passage.

Ce dernier traitant le capital libéré (al. 1^{er}, 1^o), les réserves et provisions pour risques et charges (al. 1^{er}, 2^o), les plus-values de réévaluation et subsides en capital (al. 1^{er}, 3^o), les

¹⁴⁵ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 344.

¹⁴⁶ Décision anticipée n°2017.033 du 21 février 2017.

¹⁴⁷ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 344.

¹⁴⁸ Inséré par l’article 2 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et associations, *M.B.*, 10 mai 2019.

¹⁴⁹ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 344.

pertes définitives sur des actifs pour lesquels une réduction de valeur a été comptabilisée sous le régime de l'IPM (al. 1^{er}, 5^o), les amortissements, plus-values ou moins-values sur des actifs qui ont été acquis sous le régime de l'IPM (al. 1^{er}, 6^o), les pertes subies antérieurement (al. 1^{er}, 7^o) et les sous-estimations d'éléments de l'actif ou surestimations d'éléments du passif (al. 3).

Ce traitement colossal des éléments de l'actif et du passif vise à reprendre en considération des revenus qui ne l'ont pas été sous l'assujettissement à l'IPM. Ceci marque une différence de taille par rapport à l'ancien régime appliqué à la SFS qui appliquait le principe de la neutralité fiscale.

L'étude du nouvel article 185*quinquies* du C.I.R. 92 méritant une étude approfondie, nous renvoyons à la doctrine¹⁵⁰

§ 4 — Droits d'enregistrement et taxe sur la valeur ajoutée.

1^o — Droits d'enregistrement

Dans ce cas-ci, étant donné que la forme légale subsiste, il n'y a pas de fait générateur de droits d'enregistrement¹⁵¹.

2^o — Taxe sur la valeur ajoutée

Pour la TVA également, étant donné que la forme légale subsiste, l'opération n'est pas sujette à imposition¹⁵².

¹⁵⁰ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, pp. 335-339.

¹⁵¹ *Ibid.*, p. 344.

¹⁵² *Ibid.*, p. 344.

CONCLUSION

Pour conclure et ainsi répondre à la question que nous nous étions posée initialement, quelles sont les implications fiscales de cette réforme ?

Premièrement, des implications fiscales indirectes peuvent découler du fait du choix du législateur de faire de la société coopérative son véhicule exclusif pour accueillir l'agrément en tant qu'entreprise sociale. Cela fermant la porte aux autres formes sociétaires qui étaient envisageables sous le régime de la SFS et par conséquent à leurs spécificités fiscales propres.

Ensuite, pour ce qui est de l'impôt sur les revenus, il convient de distinguer entre deux cas de figures. Premièrement, pour ce qui est des sociétés n'interdisant pas statutairement un bénéficiaire, la réforme ne devrait pas impliquer de changement. Deuxièmement, pour ce qui est des SC agréées ES ou pour les SCES agréées prétendant au statut de personnes morales sans but lucratif, il est moins facile de donner une réponse claire. En effet, comme nous l'avons démontré, une théorie a émergé pour appliquer la position administrative qui était d'application pour la SFS. Cependant, ceci n'est qu'une théorie ce qui implique une certaine insécurité juridique. Il serait donc opportun qu'une position officielle quant à l'accès ou non des SC agréées ES et des SCES agréées aux articles 181 et 182 du C.I.R. 92 afin d'assurer la neutralité fiscale cherchée par cette réforme des personnes morales¹⁵³.

Pour ce qui est de la TVA, aucun changement ne semble avoir été opéré.

Enfin, pour ce qui est des différentes transformations, l'impact de cette réforme est considérable. En effet, quand on compare le régime de la SFS, celle-ci ne prenait que très peu ou pas en compte cet aspect. En effet, seule la transformation d'une ASBL à une SFS bénéficiait d'un régime spécifique. De plus, les hypothèses de passage d'un impôt à l'autre n'étaient pas envisagées par la législation fiscale, et ce, que ça soit de l'I.Soc à l'IPM ou inversement. Désormais, la SC agréée ES et la SCES agréée bénéficient d'un régime élaboré de transformation. L'apparition des articles 184^{quinquies} et 210/1 du C.I.R. 92 réglant le passage d'un impôt à l'autre y étant pour beaucoup. La transformation est désormais bien encadrée plus rien ne passe sous les radars de l'impôt sur les revenus. Dernièrement, il

¹⁵³ S. GARROY et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, p. 160.

convient de souligner le « *step up* » comptable opéré par la législation fiscale dans cette matière. En effet, celle-ci prenant désormais en compte la valeur réelle des actifs et passifs ce qui permet la mise au jour de plus-values latentes et par conséquent leur imposition.

Nous précisons tout de même qu'afin de nous concentrer sur les différents aspects évoqués au cours du présent travail, nous avons dû faire le choix de ne pas évoquer les droits d'enregistrement et les droits de succession. Des implications fiscales peuvent donc exister dans ces domaines sans qu'elles aient été exposées dans ce travail.

Bibliographie

Doctrine

BROSSARD, P., *CSA – Examen systématique du nouveau droit des sociétés non cotées et des associations*, Limal, Anthémis, 2020, 882 p.

CAPRASSE, O. et DEMONTY, B., « Sociétés à finalité sociale », *Répertoire notarial*, Livre II/1, Tome XII – Droit commercial, Bruxelles, Larcier, 1998, 66p, disponible sur www.stradalex.com (consulté le 16/03/22).

COIPEL, M., *Guide juridique de l'Entreprise. Traité théorique et pratique*, Bruxelles, Kluwer, 2011, pp. 36-60, disponible sur <https://jura.kluwer.be> (consulté le 02/08/22).

DARTE, D. et NOËL, Y., *Maîtriser l'I.Soc.*, Édition 2016, Liège, Edi pro, 2016, 644 p.

GARROY, S., « Contribution à l'étude du régime de fiscalité directe des entreprises sociales en Belgique », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2020, pp. 243-255, disponible sur www.stradalex.com (consulté le 24/06/22).

GARROY, S., « Entreprise sociale et fiscalité directe en Belgique », *La Revue Pratique des sociétés – Tijdschrift voor Rechtspersoon en vennootschap* pp. 922-941, disponible sur <https://orbi.uliege.be> (consulté de 26/03/22).

GARROY, S. et al., *La fiscalité des ASBL et du secteur non marchand*, Limal, Anthémis, 2020, 414 p.

GARROY, S., « Variations autour des coopératives en Belgique : aspects fiscaux et non fiscaux, propos rétrospectifs, dynamiques actuelles et réflexions prospectives », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021, pp. 465-487.

JACQUEMIN, H., « La fin du Code de commerce et de la théorie de la commercialité : état de la question et perspectives », *Journal des tribunaux*, 2018, pp. 832-837, disponible sur www.stradalex.com (consulté le 21/07/22).

SÉPULCHRE, V. et al., *ASBL*, Bruxelles, Larcier, 2017, 1284 p.

STOLLE, L., *De vennootschap met sociaal oogmerk : juridisch en fiscaal statuut, modellen, statuten en wetteksten*, Diegem, Ced.Samsom, 1996, 218 p.

VAN CROMBRUGGE, S., « Société à finalité sociale : I.Soc ou IPM ? », *Le Fiscologue*, 2018, 5 p., disponible sur www.fiscologue.be (consulté le 28/07/22).

Jurisprudence

C.J.C.E., 21 mars 2002, n°C-174/00, arrêt *Kennemer Golf & Country Club c/ Staatssecretaris van Financiën*, *Rec. jur. C.J.C.E.*, 2002.

Travaux préparatoires

Projet de loi modifiant les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935, *Doc. Parl.*, Sénat, session 1993-1994, n°1086-2.

Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2017-2018, n°54-3119/001.

Projet de loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et associations, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2018-2019, n°54-3367/001.

Rapport fait au nom de la Commission des Finances et du Budget, *Doc. Parl.*, Ch. repr., 1997-1998, n°50-1608/8.

Circulaires, décisions administratives et questions parlementaires

Circulaire Administrative.D.19/292.822 du 19 septembre 1977

Décision TVA E.T. n°104.780 du 27 novembre 2003.

Décision anticipée n°900.036 du 7 avril 2009.

Décision anticipée n°2013.320 du 11 février 2014.

Décision anticipée n°2013.399 du 11 février 2014.

Décision anticipée n°2017.033 du 21 février 2017.

Décision anticipée n°2017.871 du 27 février 2018.

Décision anticipée n°2017.981 du 30 janvier 2018.

Bull. Q.R., Ch. repr., 2005-2006, question n°1043 du 19 décembre 2005 de M. Chastel.

Avis publié au *M.B.*, le 13 juillet 1996, p. 19213.

Autres

SCHEVENELS, L., « L'influence de la définition de l'association dans le nouveau Code des sociétés et associations sur l'assujettissement des A.S.B.L à l'impôt des sociétés », Travail de fin d'études, Université de Liège, 2019, disponible sur <https://matheo.uliege.be>.