

Économie sociale et fiscalité: état des lieux et perspectives

Sabine Garroy

Académie des Entrepreneurs Sociaux HEC-ULg & Tax Institute de l'ULg

25 novembre 2015

Liège

Informations pratiques

- Sabine Garroy
 - Contact: sabine.garroy@ulg.ac.be
- Aspirante FNRS – Tax Institute de l’ULg
 - Depuis le 1^{er} octobre 2014
 - Financement pour 4 années
 - Promoteur: Marc Bourgeois
- Thèse consacrée à : l’impôt des personnes morales à l’épreuve du droit civil: étude positive et prospective de la fiscalisation des revenus du **secteur privé non marchand (voy. *infra*)**

Informations pratiques

- Pourquoi ce sujet?
- Réforme de 1962 : « un contribuable, un impôt »
- Quatre impôts sur les revenus, dont l'impôt des personnes morales
- Champ hétéroclite (secteurs public et privé non marchand) – exclusion *a priori* du secteur public
- Entités privées: IPM/ISOC – régimes forts différents et textes inadéquats
- Volonté d'une réforme du système fiscal
- Volonté d'apporter un éclairage aux acteurs économiques qui poursuivent une finalité désintéressée

Plan

1. Évolution du cadre de la recherche
2. Comment l'économie sociale est-elle appréhendée par la fiscalité?
3. Deux hypothèses de recherche
4. Première hypothèse : premiers constats
5. Seconde hypothèse : premiers constats
6. Remarques conclusives

Plan

- 1. Évolution du cadre de la recherche**
2. Comment l'économie sociale est-elle appréhendée par la fiscalité?
3. Deux hypothèses de recherche
4. Première hypothèse : premiers constats
5. Seconde hypothèse : premiers constats
6. Remarques conclusives

Évolution du cadre de la recherche

Initialement:

- Secteur non marchand: ensemble des producteurs poursuivant une finalité non lucrative et bénéficiant d'autres types de ressources que celles de la vente, à savoir des financements publics, des dons, des cotisations, etc. Il s'agit essentiellement des entités du secteur public, du secteur associatif, des mutuelles et des fondations
 - Source: baromètre des entreprises sociales en Belgique – édition 2015
- Secteur privé non marchand: il s'agit essentiellement ~~des entités du secteur public~~, du secteur associatif, des mutuelles et des fondations

Tableau 3 – Economie sociale et secteur non marchand

Finalité	Secteur privé		Secteur public	
	for-profit	not-for-profit	not-for-profit	for-profit
Ressources				
marchandes				
mixtes				
non marchandes				



économie sociale



secteur non marchand

Évolution du cadre de la recherche

- Initialement : secteur privé non marchand
- **Évolutions nécessaires:**
 - Secteur *privé*
 - Réforme de l'imposition des intercommunales (loi-programme du 19 décembre 2014 et loi-programme du 20 août 2015). Quid?
 - Prise en compte mais limitée – deux considérations :
 - Éviter d'étendre la recherche à un sujet trop actuel et instable
 - Prendre en considération ce mouvement d'alignement des entités privées et publiques

Évolution du cadre de la recherche



- Projet: secteur privé non marchand
- **Évolutions nécessaires:**
 - Secteur *non marchand*
 - Situations les plus problématiques: quand des activités économiques importantes sont développées par une entité ne poursuivant pas un but lucratif à titre principal

Évolution du cadre de la recherche

- **Quid de l'économie sociale ?**
- = « troisième secteur », distinct :
 - du secteur privé « classique » (poursuivant un but lucratif) => organisations non capitalistes
 - du secteur public (poursuivant l'intérêt général) => organisations non étatiques
- Elle se compose d'**activités économiques**, productrices de biens ou de services, exercées par des sociétés principalement coopératives ou à finalité sociale, des associations, des mutuelles ou des fondations, dont l'éthique se traduit essentiellement par **la finalité sociale** et un processus de décision démocratique.
 - Source: baromètre des entreprises sociales en Belgique – édition 2015

Tableau 3 – Economie sociale et secteur non marchand

Finalité	Secteur privé		Secteur public	
	for-profit	not-for-profit	not-for-profit	for-profit
Ressources marchandes				
mixtes				
non marchandes				

 économie sociale
  secteur non marchand

Évolution du cadre de la recherche

- **Aujourd'hui:** substitution du secteur privé non marchand par l'économie sociale

Évolution du cadre de la recherche

Économie sociale – reconnaissance en Belgique

- Décret wallon du 20 novembre 2008 relatif à l'économie sociale
- Accord de coopération du 30 mai 2005 entre l'Etat fédéral, la Région flamande, la Région Wallonne, la Région de Bruxelles Capitale et la Communauté germanophone relatif à l'économie plurielle
- Région flamande
- Région de Bruxelles-capitale

⇒ **Diversité des approches/définitions**

⇒ **Besoin d'UNE définition de référence dans le cadre de la recherche**

Évolution du cadre de la recherche

- Question 1: serait-il plus opportun de cibler davantage la focale sur les **entreprises sociales** ?

Évolution du cadre de la recherche

- Comment définir l'**entreprise sociale**? 3 visions
 1. École des ressources marchandes (US)
 2. École de l'innovation sociale (US)
 3. École des dynamiques entrepreneuriales (UE – EMES)

Évolution du cadre de la recherche

- Comment définir l'**entreprise sociale**? 3 visions
 - 3. École des dynamiques entrepreneuriales (réseau EMES – UE)
 - Activité économique au cœur de l'accomplissement d'une finalité sociale
 - 9 critères
 - Trois indicateurs de la dimension économique
 - Trois indicateurs de la dimension sociale
 - Trois indicateurs de la structure de gouvernance
- ≠ check-list
= idéal type
- Deux aspects notamment: processus de décision démocratique & contraintes sur la distribution des bénéfices

Évolution du cadre de la recherche

- Question 2: à défaut d'une définition unique de l'économie sociale en Belgique qui identifierait des caractéristiques à rencontrer (cf. un label « économie sociale »), ne faut-il pas s'en remettre à l'identification via **certains cadres juridiques** ?

Évolution du cadre de la recherche

- Associations (internationales) sans but lucratif
- Fondations
- Sociétés à finalité sociale
- Sociétés coopératives agréées
- Mutuelles

Sélection supplémentaire à faire ? Quid des mutuelles ? Quid des fondations ?

- A. Coates et W. Van Opstal, « Embracing social economy plurality with multiple legal frameworks. An evaluation of the belgian case » (2009)
- Baromètre des entreprises sociales en Belgique – édition 2015

Plan

1. Évolution du cadre de la recherche
2. **Comment l'économie sociale est-elle appréhendée par la fiscalité?**
3. Deux hypothèses de recherche
4. Première hypothèse : premiers constats
5. Seconde hypothèse : premiers constats
6. Remarques conclusives

Comment l'économie sociale est-elle appréhendée par la fiscalité?

Attention :

Limitation de l'exposé à:

- Impôt sur les revenus
- Fiscalisation des revenus de l'entité

Comment l'économie sociale est-elle appréhendée par la fiscalité?

Plan

- A. Différences IPM/ISOC
- B. IPM toujours plus favorable?
- C. Schéma de raisonnement – champ d'application personnel de l'IPM
- D. Différentes bases imposables à l'IPM
- E. Constats concernant le système actuel

A. Différences IPM/ISOC

	IPM	ISOC
<i>Base imposable</i>	Certains revenus (principalement mobiliers et immobiliers)	Ensemble des revenus nets
<i>Taux d'imposition</i>	Différents taux distincts « inférieurs »	Un taux proportionnel de 33,99% sauf taux réduits
<i>Perception de l'impôt</i>	Retenues à la source Précompte mobilier = impôt	Rôle Précompte mobilier = « acompte »

IPM/ISOC: politique du « tout ou rien » (>< TVA)

B. IPM toujours plus favorable?

A priori, oui :

- Base imposable limitée => seulement les revenus passifs
- Taux généralement inférieurs à celui de l'ISOC

Mais notamment :

- Précomptes mobiliers perçus à la source = perceptions définitives => pas d'imputation possible
- Pas de récupération des pertes

C. Schéma de raisonnement – champ d'application personnel de l'IPM

Trois catégories d'assujettis (art. 220 du C.I.R. 1992)

Sont assujettis à l'impôt des personnes morales :

- 1° l'Etat, les Communautés, les Régions, les provinces, les agglomérations, les fédérations de communes, les communes, les centres publics d'action sociale, ainsi que les établissements culturels publics, ainsi que les polders et wateringues;*
- 2° les personnes morales qui, en vertu de l'article 180, ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés ;*
- 3° les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ou qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément à l'article 181 et 182.*

C. Schéma de raisonnement – champ d'application personnel de l'IPM

Trois catégories d'assujettis

- a. « Les pouvoirs publics » (**1^{er} groupe**) – *inconditionnel*
- b. Les personnes morales *inconditionnellement* exclues de l'impôt des sociétés (**2^{ème} groupe**)
- c. Les personnes morales exclues de l'impôt des sociétés en vertu des activités qu'elles mènent et/ou de leur(s) objectif(s) (**3^{ème} groupe**) – *conditionné*

a. « Les pouvoirs publics » (**1^{er} groupe**) – *inconditionnel*

Article 220, 1° du C.I.R. 1992

Sont assujettis à l'impôt des personnes morales :

- l'Etat,
- les Communautés,
- les Régions,
- les provinces,
- les agglomérations,
- les fédérations de communes,
- les communes,
- les centres publics d'action sociale,
- les établissements culturels publics,
- les polders et wateringues.

b. Les personnes morales *inconditionnellement* exclues de l'impôt des sociétés (**2^{ème} groupe**)

Article 220, 2° du C.I.R. 1992 => renvoi à la liste exhaustive de l'article 180

Ne sont pas assujettis à l'impôt des sociétés :

- les intercommunales, les structures de coopération, les associations de projet, les régies communales autonomes et les associations **visées à l'alinéa 2** qui, dans le cadre de leur objet social, à titre principal:
 - exploitent un hôpital tel que défini à l'article 2 de la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins; ou
 - exploitent une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents;
- la SA "Waterwegen en Zeekanaal", la SA "De Scheepvaart", la SCRL Port autonome du Centre et de l'Ouest, la Compagnie des installations maritimes de Bruges, le Port de Bruxelles, les régies portuaires communales autonomes d'Anvers et Ostende, la société anonyme de droit public Havenbedrijf Gent et les ports autonomes de Liège, Charleroi et Namur;

b. Les personnes morales *inconditionnellement* exclues de l'impôt des sociétés (*2^{ème} groupe*)

Article 220, 2° du C.I.R. 1992 => renvoi à la liste exhaustive de l'article 180 (suite)

Ne sont pas assujettis à l'impôt des sociétés :

- l'Office national du ducroire ;
- la Compagnie belge pour le Financement de l'Industrie ;
- le Fonds de participation, le Fonds de participation – Flandre, le Fonds de participation – Wallonie et le Fonds de participation – Bruxelles ;
- la Société régionale wallonne de transport public de personnes et les sociétés d'exploitation qui lui sont liées ;
- la Société des Transports flamande et les unités d'exploitation autonome existant en son sein ;
- la Société des transports intercommunaux de Bruxelles ;
- les sociétés d'épuration des eaux régies par la loi du 26 mars 1971 ;
- la société de droit public à finalité sociale Coopération technique belge;
- la société anonyme de droit public Infrabel;
- la société de droit public à finalité sociale APETRA.

c. Les personnes morales exclues de l'impôt des sociétés en vertu des activités qu'elles mènent et/ou de leur(s) objectif(s)
(3^{ème} groupe) – conditionné

Point de départ: champ d'application de l'ISOC!

Article 179 du C.I.R. 1992 :

Sont assujetties à l'impôt des sociétés, les **sociétés résidentes** (...)

Art. 2, 5°, a) et b) du C.I.R. 1992 :

- a) société : toute société, *association*, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la **personnalité juridique** et **se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif** (...)
- b) société résidente : toute société **qui a en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration** et qui n'est **pas exclue** du champ d'application de l'impôt des sociétés.

c. Le 3^{ème} groupe

Point de départ: champ d'application de l'ISOC!

- Conditions – en bref:
 - Personnalité juridique
 - Domicile fiscal en Belgique
 - **Se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif**

c. Le 3^{ème} groupe

Article 220, 3° du C.I.R. 1992

Sont assujetties à l'impôt des personnes morales :

3° les personnes morales **qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif** ou qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément à l'article 181 et 182.

c. Le 3^{ème} groupe

- Conditions – en bref:
 - Personnalité juridique (cf. Com.I.R., n°220/1)
 - Domicile fiscal en Belgique
 - **NE PAS se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif**

c. Le 3^{ème} groupe

ISOC/ IPM : CRITÈRE DISTINCTIF

La question est: *l'entité se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ?*

- **Non => impôt des personnes morales (Com.I.R., n°179/14)**
- **Oui => impôt des sociétés**

c. Le 3^{ème} groupe

Exploitation ou opérations de caractère lucratif = ?

- Éléments essentiels...mais non définis dans la loi !
- Voy. Com.I.R., n°179/10 et 179/11

c. Le 3^{ème} groupe

Exploitation = ?

*« Sous l'expression "se livrer à une **exploitation**", il y a lieu d'entendre "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, § 1er, 1^{er} et 24, CIR 92) » (Com.I.R., n°179/10)*

Proposition de définition (Xavier Gérard – 2011):

Une société se livre à une exploitation lorsqu'elle a pour objet et accomplit dans les faits une **activité de nature commerciale, industrielle ou agricole en vue d'en retirer un bénéfice** et qu'à cette occasion, elle met en œuvre des **méthodes industrielles ou commerciales**.

c. Le 3^{ème} groupe

Opérations de caractère lucratif = ?

Notion double:

1) les "occupations lucratives" (art. 23, § 1er, 2^o et 27, CIR 92), cette expression étant interprétée par la jurisprudence dans le sens "**d'occupation à but lucratif**" (Com.I.R., n°179/11)

Proposition de définition (Xavier Gérard – 2011):

Les activités de **nature professionnelle** qui feraient naître des profits imposables comme revenus professionnels, si elles étaient exercées par une personne physique.

c. Le 3^{ème} groupe

Opérations de caractère lucratif = ?

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

- 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 ou commerciales**.

Il s'agit d'occupations qui, par essence, sont normalement **productives de bénéfices ou profits, même si** la personne morale qui s'y livre ne poursuit, suivant ses statuts ou en fait, **aucun but de lucre.** » (Com.I.R., n°179/11)

c. Le 3^{ème} groupe

Attention « but lucratif » *versus* « caractère lucratif »

- Controverses nombreuses...depuis toujours!
- Deux distinctions en droit « civil »
 - Distinction société/ASBL (jusqu'à 1995)
 - Lucre *sociétaire* : but de procurer aux membres un bénéfice
 - // but lucratif
 - Distinction activité civile/activité commerciale
 - Lucre *commercial* : activité destinée à rapporter de l'argent
 - // caractère lucratif

c. Le 3^{ème} groupe

Retour sur les notions utilisées en droit fiscal:

- Exploitation, quid?
 - Grande controverse !
- Occupations lucratives, quid?
 - But lucratif (selon le Com.I.R.)
- Occupations lucratives, sans but lucratif, quid?
 - Caractère lucratif

c. Le 3^{ème} groupe

En pratique, on conclut rapidement au fait que l'entité se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif

c. Le 3^{ème} groupe

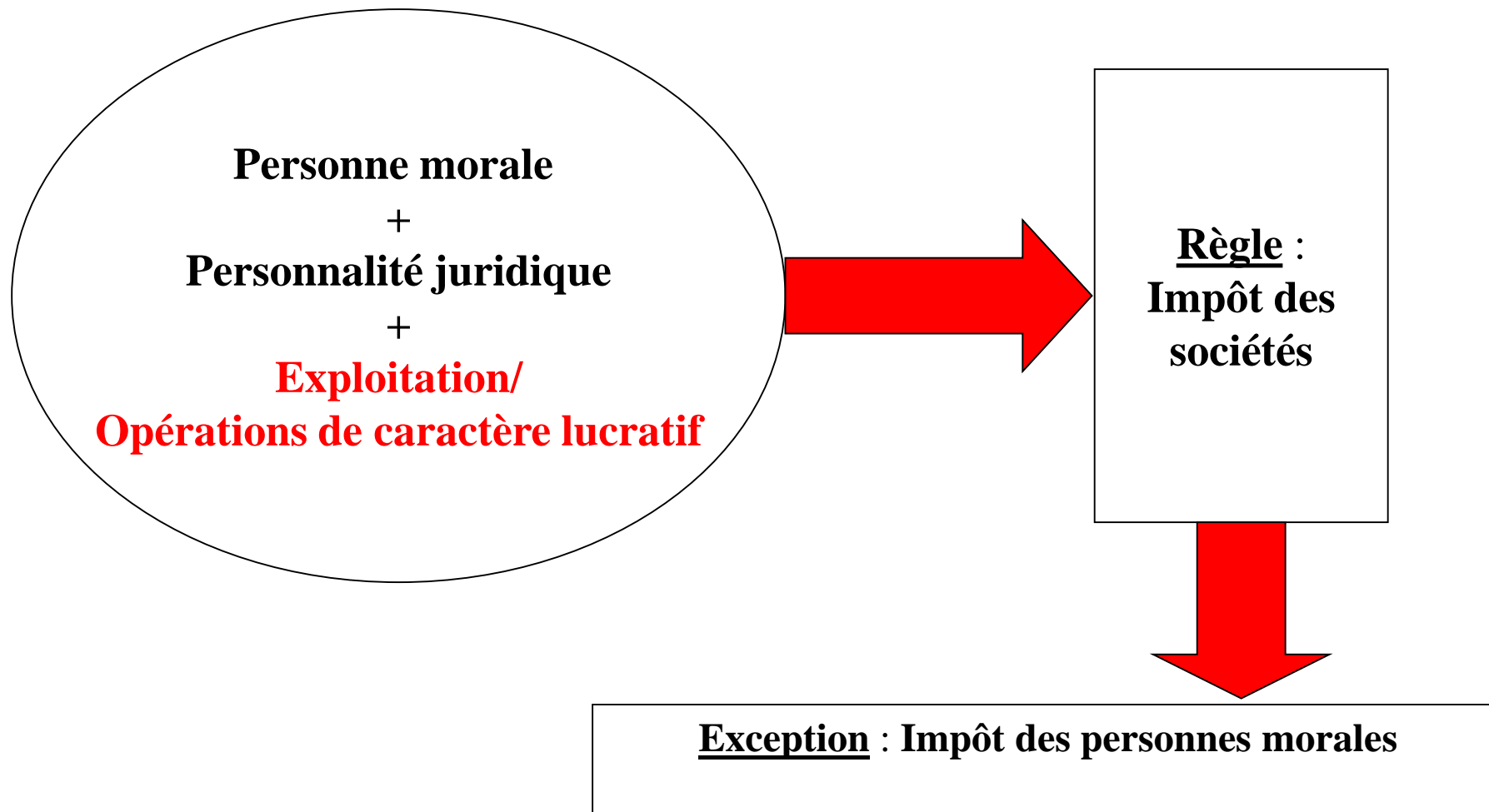
Un grand absent du raisonnement en droit fiscal... à ce stade: le but lucratif

⇒ La question de savoir si l'entité poursuit ou non un but de lucre est non pertinente

⇒ 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** (Com.I.R., n°179/12)

- Voy. aussi: Cass. 14 janvier 2011 et Com.I.R, n° 182/6

⇒ *Que* fait concrètement l'entité? (**objectivation** du champ d'application de l'ISOC)



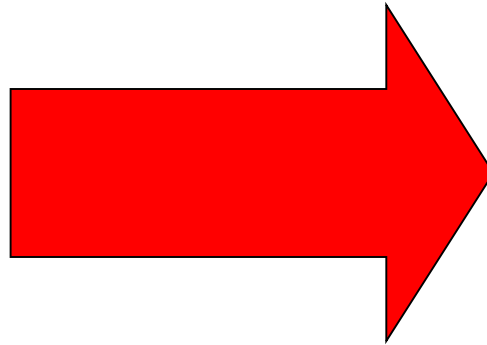
c. Le 3^{ème} groupe

Article 220, 3,° du C.I.R. 1992

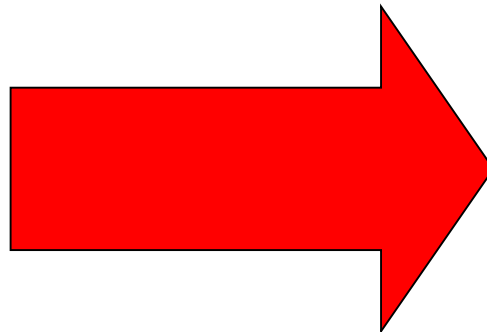
Sont assujettis à l'impôt des personnes morales :

3° les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif **ou qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément à l'article 181 et 182.**

**Opérations
*admises***



**Domaines
privilégiés
(article 181
du C.I.R. 1992)**



**Opérations
visées à
l'article 182
du C.I.R. 1992**

c. Le 3^{ème} groupe

Articles 181 et 182 du C.I.R. 1992

Le bénéfice de ces articles est réservé aux « **associations sans but lucratif et aux autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif** »

⇒ La question du « *pour quoi ?* » se pose (critère *subjectif*)

⇒ Si la personne morale en cause poursuit un but lucratif, une condition d'applicabilité des régimes d'exception fait défaut.

⇒ Comment apprécier? Voy. Com.I.R., n°182/5

c. Le 3^{ème} groupe

Quid d'une société ?

Principe (droit commun):

- Article 1^{er}, al. 1^{er} C. Soc. : « *Une société est constituée (...) dans le but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect.* »

Cass. 20 mai 2005 (voy. slide suivant)

Com.I.R., n°179/18 (voy. *infra*)

c. Le 3^{ème} groupe

Cass. 20 mai 2005

- « *Le **but lucratif** constitue une exigence essentielle du contrat de société, tant pour les sociétés commerciales que pour les sociétés civiles à forme commerciale* » (fondé sur l'art. 1832 du Code civil).
- *[Ces sociétés] sont réputées avoir été constituées en vue de l'exercice d'une **activité lucrative** (voy. aussi Com.I.R., n° 179/16)*
- « *une société civile, constituée sous la forme d'une société commerciale, qui a pour objet social la gestion immobilière, se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* » ;
- « *les juges d'appel n'ont pas pu légalement décider qu' 'il n'apparaît pas que (la société anonyme Melimmo) se livre à des opérations de caractère lucratif' et que '(la société anonyme Melimmo) est assujettie à l'impôt des personnes morales'* »

c. Le 3^{ème} groupe

Quid d'une société ?

Com.I.R., n° 179/18

- (...) quand il ressort de l'analyse des statuts d'une société de droit belge qu'elle n'a pas été constituée en vue de l'exercice d'une activité professionnelle lucrative ("exploitation industrielle, commerciale ou agricole" ou "occupation lucrative") et quand il s'avère qu'en réalité elle ne se livre pas à des opérations de caractère lucratif au sens de ce qui est prévu au 179/11 ci-avant, cette société n'est pas assujettie à l'Isoc (...)
- ⚡(...) Une telle société est par contre **assujettie à l'ISoc.**, dès l'instant où elle distribue des **dividendes** étant donné qu'elle est **alors censée se livrer à des opérations de caractère lucratif.**

c. Le 3^{ème} groupe

La société à finalité sociale

- Vide juridique (jusqu'à 1995) : aucune structure pour :
 - Activités commerciales à titre principal (seulement société)
ET
 - Dans un but supérieur désintéressé (seulement ASBL)
- Loi du 13 avril 1995, *M.B.*, 17 juin 1995 – *variante SFS*
- Article 1^{er}, al. 3 C. Soc. : « *Dans les cas prévus par le présent code, l'acte de société peut disposer que **la société n'est pas constituée dans le but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect.*** »
 - bénéfice patrimonial direct limité permis – 6% (art. 661, al. 1^{er}, 5^o, du C. Soc.)
 - bénéfice patrimonial indirect ≠ but principal SFS (art. 661, al. 1^{er}, 2^o, du C. Soc.)
- Comment? Mentions spécifiques des statuts (art. 661 et s. C. soc.)

c. Le 3^{ème} groupe

Quid d'une société à finalité sociale ?

Traitement fiscal

- *A priori* assujettie à l'impôt des sociétés.
- Exception (=> impôt des personnes morales) si:
 - **Interdiction statutaire de distribuer des dividendes;**
 - et:
 - soit cette S.F.S ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ;
 - soit l'activité de la société entre dans les domaines privilégiés énumérés à l'article 181 du C.I.R. 1992;
 - soit elle se livre aux opérations autorisées en application de l'article 182 du C.I.R. 1992.

Sources (notamment): avis publié au Moniteur belge du 13 juillet 1996.

c. Le 3^{ème} groupe

Article 181 du C.I.R. 1992

⇒ sont soumises à l'impôt des personnes morales, les personnes morales sans but lucratif qui agissent, sous certaines conditions*, dans les *domaines privilégiés* repris à l'article 181.

*Conditions (en bref):

- Art. 181, 1° , 2° , 4° et 5° du C.I.R. 1992 : objet principal ou exclusif
- Art. 181, 8° du C.I.R. 1992 : objet exclusif
- Art. 181, 3° , 6° et 7° du C.I.R. 1992 : « agrément »

c. Le 3^{ème} groupe

Article 181 du C.I.R. 1992

- Exploitation permise...
- Objet principal (≠ exclusif)
 - Comparaison annuelle des ressources brutes (activités dans/hors objet social) (Com.I.R., n°181/4-6)
- Agrément
 - Pour certains domaines, l'agrément implique la réunion des conditions (obligations concernant la législation fiscale ou sociale ; aide aux familles et aux personnes âgées)
 - Pour d'autres, l'absence d'agrément n'est pas insurmontable

c. Le 3^{ème} groupe

Domaines privilégiés

1. l'étude, la protection et le développement des **intérêts professionnels ou interprofessionnels** des membres
2. l'accomplissement, au nom et pour compte de leurs affiliés, de tout ou partie des obligations ou formalités imposées à ceux-ci en raison de l'occupation de personnel ou en exécution de la législation fiscale ou de la législation sociale
3. Activités relatives aux fonds destinés à l'octroi des avantages prévus par la législation sociale (recueillir, centraliser, capitaliser et distribuer)
4. Dispenser ou soutenir **enseignement**
5. Organisation de **foires ou d'expositions**
6. les services d'**aide aux familles et aux personnes âgées**
7. Les **activités pour lesquelles un agrément peut être obtenu pour délivrer des attestations de déductibilité fiscale pour les libéralités reçues** (recherche scientifique, institutions culturelles, « aide aux personnes », entreprises de travail adapté, conservation de la nature et protection de l'environnement, protection des monuments et sites, refuges pour animaux, développement durable, assistance aux pays en développement et aide aux victimes d'accidents industriels majeurs) (voy. conditions précises de l'article 181,7° et renvoi à l'article 145/33, § 1er, alinéa 1er, 1° , b, d, e, h à l, 2° et 3°)
8. l'activité de **certification**

c. Le 3^{ème} groupe

Article 182 du C.I.R. 1992 – Domaines non privilégiés

1. les opérations isolées ou exceptionnelles ;
2. les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire ;
3. les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'*accessoirement* des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ;
4. les opérations ne mettant pas en œuvre des *méthodes industrielles ou commerciales*.

c. Le 3^{ème} groupe

1. Les opérations isolées ou exceptionnelles

- = Les opérations dont la répétition n'est pas suffisamment fréquente pour qu'elles constituent une "occupation " (Com.I.R., n°182/2)
 - Exception nécessaire?
- Ex: organisation sporadique de bals ou autres festivités ou encore de tombolas ou d'opérations analogues de récolte de fonds, pour autant bien que ces opérations ne se reproduisent pas fréquemment (Com.I.R., n°182/2)
- Jur. : Cass. 14 janvier 2011 (un seul évènement par an n'est pas forcément un évènement isolé) (Com.I.R., n°182/3)

c. Le 3^{ème} groupe

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

- = Opérations de placements **mobiliers** ou **immobiliers**, y compris la location de biens immobiliers dans le cadre de l'activité sociale, lesquelles seraient considérées comme constituant 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 (Com. I.R., n°182/4)
 - Exception nécessaire?

c. Le 3^{ème} groupe

3. Les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'*accessoirement* des opérations industrielles, commerciales ou agricoles

- Condition à examiner au cas par cas
- Deux types de critères retenus par l'administration (exemplatifs):
 - Critère de corrélation : activité économique = corollaire nécessaire de l'activité principale désintéressée (exercice conjoint: même temps; même endroit)
 - Critère(s) quantitatif(s) : moyens matériels et personnels (comparaison activité économique/activité désintéressée)

c. Le 3^{ème} groupe

4. Les opérations ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales

- « Méthodes industrielles ou commerciales »: méthodes qui, dans un secteur déterminé, sont habituellement utilisées par les entreprises industrielles ou commerciales de ce secteur => comparaison à faire.
- Critères retenus par l'administration (exemplatifs): façon dont est faite la publicité, méthodes de vente et de distribution utilisées, nature des revenus obtenus, nature de la clientèle, personnel occupé, façon dont les opérations sont financées.

c. Le 3^{ème} groupe

Autres critères retenus par la jurisprudence (droit civil)

- Les mentions statutaires (objet/but)
- L'affectation des revenus
- L'affectation de l'avoir social en cas de répartition

c. Le 3^{ème} groupe

Conclusion

- Application de l'article 182, 3^o : problématique et difficile
- Origine du système actuel: loi du 3 novembre 1976, *M.B.*, 9 décembre 1976
- But du système : **éviter une concurrence déloyale avec les sociétés commerciales**
 - Concurrence envisageable uniquement si mêmes activités à titre principal ET mêmes méthodes
- Importance de disposer d'une « check-list » en tant que conseil

c. Le 3^{ème} groupe

Conclusion – rappel du raisonnement

L'entité, poursuivant ou non un but lucratif, se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ?

- **Non => impôt des personnes morales**
- **Oui => impôt des sociétés...MAIS**

L'entité sans but lucratif agit-elle dans un domaine privilégié visé par l'article 181 ?

- **Oui => impôt des personnes morales**
- **Non => impôt des sociétés...MAIS**

L'entité sans but lucratif se limite-t-elle aux opérations autorisées par l'article 182 ?

- **Oui => impôt des personnes morales**
- **Non => impôt des sociétés**

D. Différentes bases imposables à l'IPM

La base imposable diffère selon la catégorie à laquelle appartient l'entité:

- Catégorie 1 : art. 221 du C.I.R. 1992
- Catégorie 2 : art. 221 + 223 du C.I.R. 1992
- Catégorie 3 : art. 221 + 222 + 223 du C.I.R. 1992

NB: cas des intercommunales

- Loi du 19 décembre 2014 : catégorie 2 => 3 (base imposable élargie si IPM applicable)
- Loi du 10 août 2015: exception pour les intercommunales actives secteur de la santé
 - Secteur de la « santé » : 180, 1° => 2^{ème} catégorie MAIS base imposable de la troisième catégorie (pour éviter les distorsions avec les ASBL) + article 224 : impôt spécifique pour les intercommunales qui distribuent des dividendes
 - hors secteur de la santé: 220, 3° C.I.R.

E. Constats concernant le système actuel

- Le système fiscal ne prend pas en considération la professionnalisation de l'économie sociale et l'intervention sur le marché d'autres acteurs que des sociétés classiques (pas de prise en considération de situations « mixtes » par la politique du tout ou rien)
- Le système fiscal soumet parfois ces entités à un régime *in fine* plus lourd que les sociétés commerciales
- Les critères d'application sont flous et font l'objet d'interprétations divergentes => insécurité juridique
- Le système fiscal belge se focalise sur la source des revenus et non sur leur finalité (à savoir l'affectation au but désintéressé)
- Quid d'une concurrence avec les sociétés commerciales?
 - A titre principal / à titre accessoire : interprétation restrictive (voy. *infra*)
 - « Selon les mêmes méthodes ». Quid de l'identification d'une situation de concurrence avec les sociétés commerciales dans un premier lieu?

Plan

1. Évolution du cadre de la recherche
2. Comment l'économie sociale est-elle appréhendée par la fiscalité?
- 3. Deux hypothèses de recherche**
4. Première hypothèse : premiers constats
5. Seconde hypothèse : premiers constats
6. Remarques conclusives

Deux hypothèses de recherche

Autour de la question de savoir: quels liens doivent entretenir le droit fiscal et le droit civil ?

- A. Le droit fiscal doit se superposer au droit civil de manière à en reprendre tels quels les concepts juridiques (*première hypothèse*)
- B. Le droit fiscal doit constituer une branche juridique autonome dotée de sa logique et de ses concepts propres (*seconde hypothèse*)

A. Le droit fiscal doit se superposer au droit civil de manière à en reprendre tels quels les concepts juridiques (*première hypothèse*)

Alimentation de la recherche via l'étude des systèmes français et britannique

- Via une méthode de droit comparé *fonctionnelle*
- Choix des pays
 - Pas d'impôt spécifique. Quid de l'efficacité?
 - Pays de l'UE (règles de l'UE à respecter)
 - Structuration des groupements en droit commun
 - France (tradition romaniste) – critère central du but lucratif
 - Royaume-Uni (tradition de *common law*) – critère central de la *registration*

B. Le droit fiscal doit constituer une branche juridique autonome dotée de sa logique et de ses concepts propres (*seconde hypothèse*)

- Droit de l'Union européenne
- Notamment:
 - Exemple de la TVA (impôt harmonisé)
 - Terminologie européenne: activité économique, entreprise, etc.
 - Structures légales : société coopérative européenne, proposition pour un statut de la fondation européenne

(*voy. infra*)

Plan

1. Évolution du cadre de la recherche
2. Comment l'économie sociale est-elle appréhendée par la fiscalité?
3. Deux hypothèses de recherche
4. **Première hypothèse : premiers constats**
5. Seconde hypothèse : premiers constats
6. Remarques conclusives

Première hypothèse : premiers constats

Rappel: le droit fiscal doit se superposer au droit civil de manière à en reprendre tels quels les concepts juridiques (*première hypothèse*)

Première hypothèse : premiers constats

Plan

- A. Confrontation aux spécificités du droit civil – exemple de l'ASBL
- B. Confrontation aux spécificités du droit civil – constats
- C. France – quelques considérations
- D. Royaume-Uni

A. Confrontation aux spécificités du droit civil – exemple de l'ASBL

Une ASBL est celle qui :

1. ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales
ET
2. qui ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel

(art. 1^{er} de la loi du 27/06/1921)

A. Confrontation aux spécificités du droit civil – exemple de l'ASBL

Quid de l'exercice d'une activité économique par une ASBL?

De lege lata

- Controverses sur le caractère « accessoire » (Cass. 3/10/1996)
- Quid d'une situation privilégiée des ASBL ?
- Alternatives possibles – incidences fiscales

De lege ferenda – projet de modernisation du droit des « groupements »

B. Confrontation aux spécificités du droit civil – constats

- Difficultés supplémentaires liées au droit civil et à ses spécificités
- Là aussi, controverses multiples (quid de la possibilité pour une ASBL de poursuivre une activité économique ?)
- Opportunité de la mise en place d'un **droit commun des groupements économiques**
- Incertitude concernant le projet de réforme

C. France – quelques considérations

Plan

- a. Droit commun
- b. Loi ESS
- c. Système fiscal
- d. Remarques

a. Droit commun

- Notamment:

- ASBL - Loi du 1^{er} juillet 1901

Article 1^{er} (extrait): *L'association est la convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun, d'une façon permanente, leurs connaissances ou leur activité **dans un but autre que de partager des bénéfices.***

=> Pas d'interdiction d'exercer une activité économique

- Sociétés coopératives d'intérêt collectif (SCIC)
- Sociétés coopératives de production (SCOP)
- Fondations
- Mutualités
- Fonds de dotation
- Etc.

a. Droit commun

- Même méfiance et disparité du traitement juridique (droit commercial = droit des commerçants)
- Volonté de certains d'assurer une égalité juridique de traitement entre tous les opérateurs économiques (cf. Colas Amblard) :

*« La conception rigide de l'approche commerciale crée des distorsions évidentes entre les différentes personnes morales exerçant dans la sphère économique, alors que **l'égalité de traitement de tous les acteurs (potentiels) de la vie économique, quelle que soit la forme juridique choisie par eux, apparaît fondamentale** ».*

b. Loi ESS

- LOI n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire
- 5 objectifs :
 - 1) reconnaître l'ESS comme un mode d'entreprendre spécifique
 - 2) consolider le réseau, la gouvernance et les outils de financement des acteurs de l'ESS
 - 3) redonner du pouvoir d'agir aux salariés
 - 4) provoquer un choc coopératif
 - 5) renforcer les politiques de développement local durable
- Davantage d'infos via: <http://www.economie.gouv.fr/ess-economie-sociale-solidaire/loi-economie-sociale-et-solidaire>

c. Système fiscal

- Principes:
- Art. 206-1 CGI: sont passibles de l'impôt des sociétés...toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (// droit belge)
- Art. 206-5 CGI: sont soumis à l'impôt des sociétés en raison des revenus patrimoniaux qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives

c. Système fiscal

- Principes:
- Art. 206-1 CGI: exploitation ou opérations de caractère lucratif
 - Principe: nature intrinsèque des actes
 - = Accomplissement d'actes payants, semblables à ceux effectués par les travailleurs indépendants dans le cadre de leur activité professionnelle
 - Peu importe l'affectation donnée aux recettes obtenues
 - => importance du « comment » et non du « pour quoi »
 - Tempéraments
 - Avant via la « doctrine des œuvres » - 1977 (p.m.)
 - Aujourd'hui via une **instruction fiscale 4 H-5-06 du 18 décembre 2006** (sur la base du rapport Goulard de 1998) – **3 étapes**

La gestion de l'organisme est-elle désintéressée ?

Non :
L'organisme est imposable
aux impôts commerciaux

Oui :
Passer à l'étape 2

ETAPE 2

L'organisme concurrence t-il une entreprise ?

Non :
L'organisme est exonéré
des impôts commerciaux

Oui :
Passer à l'étape 3

**L'organisme exerce t-il son activité dans des conditions similaires à celles d'une entreprise par le produit qu'il propose, le « public » qui est visé, les « prix » qu'il pratique et la « publicité » qu'il fait (règle des « 4P » ?
Ces critères s'apprécient dans l'ordre décroissant.**

Non :
**L'organisme est exonéré
des impôts commerciaux**

Oui :
**L'organisme est imposable
aux impôts commerciaux**

c. Système fiscal

- Principes:
 - Lien entre les trois impôts commerciaux (IS, TVA et CET)
 - Examen activité par activité – conséquences :
 - Si toutes les activités exercées sont non lucratives, pas soumis aux impôts commerciaux (peu importe le montant du chiffre d'affaires)
 - Si certains activités sont lucratives en plus des activités non lucratives, soumis à l'IS et à la TVA pour l'ensemble de son activité
 - Exceptions (notamment):
 - Franchise de lucrativité
 - Sectorisation
 - Filialisation
- Attention: demeure l'article 206-5 CGI (imposition des revenus du patrimoine)

d. Remarques

- Grande variété de groupements
- Méfiance liée à la poursuite d'activités économiques
- Besoin d'un traitement juridique identique des acteurs économiques
- Loi ESS dotée d'un champ d'application large – quid de conséquences fiscales?
- Lien entre les trois impôts commerciaux
- Le système français permet d'assurer à tout le moins un traitement fiscal mixte des organismes mixtes

D. Royaume-Uni – quelques considérations

Plan

- a. Droit commun et « Charity »
- b. Système fiscal
- c. Remarques

a. Droit commun et « charity »

Différentes formes légales...

(partnerships, trusts, company limited by guarantee, company limited by shares, charitable incorporated organisation,...)

...auxquelles correspondent différentes règles fiscales...

...mais un concept commun: « charity »

a. Droit commun et « charity »

Notion de « charity » – 5 conditions (Finance Act 2010)

1. Personnes morales ou trusts
2. Exclusivement constitué pour exercer une activité désintéressée (deux sous-conditions)
 - Objet limitativement énuméré
 - Bénéficiant à l'intérêt général
3. Rencontrant la condition de juridiction (tombe sous le contrôle de certaines juridictions)
4. Rencontrant la condition de reconnaissance (ensemble des formalités pour être reconnue comme telle et enregistrée par la Charity commission ou un organe équivalent)
5. Rencontrant la condition de management (dirigé par un management spécialement qualifié – présomption)

b. Système fiscal

- Si « charity » , statut fiscal préférentiel : exemption de la plupart des revenus tant actifs que passifs (exception notamment pour les plus-values spéculatives)
- Dans le cas contraire, régime de droit commun applicable à la structure en cause (avec ou sans personnalité juridique)
- ATTENTION: exemption fondée sur deux principes :
 1. La source du revenu
ET
 2. L'utilisation du revenu
 - Notion de *charitable expenditures* et *non charitable expenditures*

c. Remarques

- Grande variété de groupements
- Concept de « charity », véritable label doté d'incidences fiscales
- Importance accordée tant à la source des revenus qu'à leur utilisation

Plan

1. Évolution du cadre de la recherche
2. Comment l'économie sociale est-elle appréhendée par la fiscalité?
3. Deux hypothèses de recherche
4. Première hypothèse : premiers constats
5. **Seconde hypothèse : premiers constats**
6. Remarques conclusives

Seconde hypothèse : premiers constats

Rappel: le droit fiscal doit constituer une branche juridique autonome dotée de sa logique et de ses concepts propres (*seconde hypothèse*)

Seconde hypothèse : premiers constats

Plan :

- A. L'exemple de la TVA
- B. Terminologie européenne
- C. Structures légales

A. L'exemple de la TVA

- Impôt harmonisé:
 - Quant à son assiette
 - Dans une moindre mesure, quant à ses taux
 - Régime distributif (assujetti mixte)
 - Abstraction faite des formes juridiques consenties par les Etats membres au profit des différentes catégories d'opérateurs économiques
- => Étanchéité entre droit civil et droit fiscal

B. Terminologie européenne

- Entreprises: entités exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique de ces entités et de leur mode de financement
- Activité économique: toute activité consistant à offrir des biens ou des services sur un marché donné

C. Structures légales

- Notamment la proposition pour un statut de la fondation européenne
- Système fiscal prévu
 - même régime fiscal que les fondations de droit national
 - mêmes avantages fiscaux pour les donateurs que s'il effectuaient des dons à une fondation établie dans leur propre Etat-membre
- Proposition retirée

Plan

1. Évolution du cadre de la recherche
2. Comment l'économie sociale est-elle appréhendée par la fiscalité?
3. Deux hypothèses de recherche
4. Première hypothèse : premiers constats
5. Seconde hypothèse : premiers constats
6. **Remarques conclusives**

Remarques conclusives

- En l'état actuel des choses, complexité du système fiscal lié aux concepts indéfinis du droit fiscal et, aussi, à la complexité même du droit civil (cf. ASBL)
- Absence de prise en compte *ad hoc* par le droit fiscal des entreprises sans but lucratif
- Besoin, en premier lieu, du point de vue non fiscal, d'assurer une égalité de traitement juridique entre les opérateurs économiques (quid du projet de réforme?)

Remarques conclusives

Quid du design d'un futur régime juridique pour l'économie sociale?

- Égalité de traitement juridique du point de vue du droit des groupements (basé sur les concepts européens d'activité économique et d'entreprise)
- Label ES
- ...Conditionnant...
- Un traitement différencié du point de vue du droit fiscal...
 - Prise en compte des situations mixtes
 - Mieux: focus sur l'utilisation des ressources plutôt que sur leur source

Remarques conclusives

Quid des contraintes dont il faudra tenir compte du point de vue fiscal?

Notamment:

- En interne :
 - L'égalité devant l'impôt
 - Contraintes budgétaires
- Pays de l'Union européenne:
 - « *Les Etats membres sont libres de décider de la politique économique qu'ils jugent la plus appropriée et, en particulier, de répartir comme ils l'entendent la charge fiscale entre les différents facteurs de production. Toutefois, les Etats membres doivent exercer cette compétence dans le respect du droit de l'Union* » (projet de communication de la Commission relative à la notion d'aide d'Etat, §157)
 - Droit de la concurrence (aides d'Etat)
 - Libertés fondamentales