

LE RÉGIME FISCAL DES ETA SUITE À LA RÉFORME DU DROIT DES SOCIÉTÉS ET DES ASSOCIATIONS

Une analyse de Febecoop, Agence Conseil en économie sociale



L'Eweta a récemment fait appel à l'expertise de Febecoop, une agence Conseil en économie sociale concernant différentes questions :

- L'incidence de la réforme du code des sociétés sur l'imposition à l'impôt des personnes morales des ETA en société coopérative.
- L'incidence de la réforme du code des sociétés sur l'exonération du précompte immobilier dont bénéficient les ETA en société coopérative.

Nous avons dès lors décidé de vous partager l'analyse de Febecoop.

1. IMPOSITION À L'IMPÔT DES PERSONNES MORALES

Pour échapper à l'impôt des sociétés (ISOC) et être imposées dans le régime de l'impôt des personnes morales (IPM), lequel est un régime d'exception, les organisations doivent remplir deux conditions :

1. Ne pas avoir de but de lucre : une personne morale qui ne poursuit pas un but de lucre est celle qui ne cherche pas à accorder, directement ou indirectement, un gain matériel, immédiat ou différé, à ses actionnaires ou associés.
2. Ne pas réaliser des opérations de caractère lucratif : ce qui vise les activités de nature professionnelle qui feraient naître des profits imposables comme revenus professionnels, si elles étaient exercées par une personne physique ; les occupations lucratives, mais sans but lucratif, qui sont caractérisées par une activité professionnelle permanente impliquant des opérations de nature industrielle, commerciale ou agricole, et la mise en œuvre de méthodes industrielles ou commerciales.

Les articles 181 et 182 du CIR apportent des exceptions pour les entités qui correspondent à ce dernier critère de définition.

L'article 181 7° stipule que ne sont pas non plus assujetties à l'ISOC, les associations sans but lucratif et les autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif et qui bénéficient de certains agréments. En vertu de l'article 104 CIR, font partie de cette catégorie « *les ateliers protégés qui, en exécution de la législation concernant le reclassement social des handicapés, sont créés ou agréés par l'Exécutif ou l'organisme compétent.* »

Le CWASS des ETA (Art. 992 § 8) stipule que « *les entreprises de travail adapté sont gérées par une association sans but lucratif, une société coopérative agréée en tant qu'entreprise sociale, une fondation d'utilité publique, une fondation privée ou une personne morale de droit public et possèdent une autonomie technique, budgétaire et comptable.* »

2. IMPOSITION AU PRÉCOMPTE IMMOBILIER

En vertu de l'article 253 §1erCIR/92, "est exonéré le revenu cadastral des biens ou parties de biens immobiliers qu'un contribuable ou un occupant sans but lucratif destine à la création d'hôpitaux, de cliniques, de dispensaires, de maisons de repos, de maisons de vacances pour enfants ou pensionnés, ou d'autres organisations caritatives similaires.

Un atelier protégé qui organise l'emploi de demandeurs d'emploi difficiles à placer fournit des soins aux personnes démunies et doit donc être considéré comme une organisation caritative similaire". Cette interprétation a été confirmée par la Cour de cassation pour la Région flamande (Cass. 19.03.2020), et l'interprétation doit être la même en Région wallonne pour les ETA qui respectent le CWASS des ETA (Art. 992 § 8).

3. CONDITION D'ABSENCE DE BUT DE LUCRE POUR BÉNÉFICIER DE L'IPM ET DE L'EXONÉRATION DU PI

Dans les deux cas, la condition fondamentale qui fait l'objet des préoccupations actuelles à la suite de l'introduction du nouveau Code des sociétés et des associations est d'être une organisation ne poursuivant pas de but lucratif.

Soulignons qu'il convient de faire une distinction entre le but lucratif au sens fiscal et le but lucratif au sens du droit des sociétés. Le but de lucre au sens du droit des sociétés renvoie à l'objectif de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect : direct vise un bénéfice qui augmente le patrimoine des associés (par exemple un dividende) ; indirect vise un bénéfice de nature indirecte (par exemple une économie de charges). Le but de lucre fiscal est celui qui tend à procurer un gain matériel direct ; cependant, ce gain direct peut résulter d'un processus d'attribution direct (par exemple la distribution de dividendes), ou indirect (par exemple un défraiement indu ou bien une rémunération excessive.

4. LES CHANGEMENTS INTRODITS PAR LE CODE DES SOCIÉTÉS ET DES ASSOCIATIONS (CSA)

Nous limitons bien entendu nos commentaires des changements aux points qui ont une incidence sur notre problématique : imposition à l'impôt des personnes morales et exonération du précompte immobilier.

4.1 Pour les asbl

L'article 1er, la loi du 27 juin 1921 stipulait que l'association sans but lucratif est celle qui « ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel ».

Le CSA stipule pour sa part que l'ASBL (l'appellation est demeurée la même) « poursuit un but désintéressé ».

Et le code précise que « elle ne peut distribuer ni procurer directement ou indirectement un quelconque avantage patrimonial à ses fondateurs, ses membres, ses administrateurs ni à toute autre personne sauf dans le but désintéressé déterminé par les statuts. »

En conséquence, les ETA en ASBL qui respectent l'ancienne législation (loi de 1921) demeurent sous l'empire du CSA dans les conditions de non-lucrativité qu'imposent tant la législation fiscale relative à l'IPM que celle relative à l'exemption du PI.

4.2 Pour les sociétés coopératives (SC)

Les changements sont plus profonds pour les SC. L'ancienne législation (code des sociétés - 1999) donnait la définition générique suivante de la société : « Une société est constituée par un contrat aux termes duquel deux ou plusieurs personnes mettent quelque chose en commun, pour exercer une ou plusieurs activités déterminées et dans le but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect. » La vocation fondamentale de la société de « procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect » était donc bien présente dans la définition.

Cependant, le législateur avait introduit la « société à finalité sociale » (SFS) en 1995, laquelle avait été reprise dans le code de 1999 (articles 661 et suivants). Il ne s'agissait pas d'une forme de société à part entière, mais d'une sorte de « surcouche » statutaire qui s'ajoutait au statut de base de la société. Les sociétés (coopératives ou autres) qui voulaient être "à finalité sociale" se conformaient, dans leurs statuts, aux conditions légales prévues (article 661), et elles s'autodéfinissaient « SFS ». Il n'y avait pas de procédure d'agrément. Les SFS étaient définies comme des sociétés qui « ne sont pas vouées à l'enrichissement de leurs associés », et les statuts devaient stipuler que « les associés ne recherchent qu'un bénéfice patrimonial limité ou aucun bénéfice patrimonial ». Donc, une SC SFS pouvait imposer, dans ses statuts, que les associés ne recherchent aucun bénéfice patrimonial, par exception à la définition de toute société dont le but était de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect.

Le CSA pour sa part définit la « société », et donc y compris la société coopérative (par opposition à l'« association » ou la « fondation »), comme ayant, parmi ses buts, celui « *de distribuer ou procurer à ses associés un avantage patrimonial direct ou indirect* » (article 1.1.).

Par ailleurs, le CSA a supprimé la SFS. Elle est remplacée par la possibilité d'un agrément spécifique « entreprise sociale » (SC agréée ES). Pour obtenir cet agrément, la SC doit se conformer aux conditions fixées par la législation en la matière et en faire la demande au SPF Économie. Cependant, la définition de l'« entreprise sociale » et les conditions à remplir pour cet agrément ne sont pas les mêmes que celles qui existaient pour la « Société à Finalité Sociale ».

L'« entreprise sociale » est définie non pas par rapport à la question des profits, mais par rapport à sa finalité : elle « *a pour but principal, dans l'intérêt général, de générer un impact sociétal positif pour l'homme, l'environnement ou la société* ».

Sur la question de l'affectation des profits, les conditions d'agrément posent quatre règles :

- En cas de démission, l'actionnaire sortant reçoit, au maximum, la valeur nominale de son apport réel ;
- Le montant du dividende à verser aux associés ne peut être fixé qu'après fixation d'un montant que la société réserve aux projets ou affectations qui sont nécessaires ou utiles pour la réalisation de son objet ;
- Le seul avantage patrimonial que la société distribue directement ou indirectement à ses actionnaires, sous quelque forme que ce soit, ne peut excéder un certain taux ;
- Lors de la liquidation de la société, le patrimoine subsistant après l'apurement du passif et le remboursement de la somme réellement versée par les actionnaires et non encore remboursée sur les actions, est réservé à une affectation qui correspond le plus possible à son objet.

En synthèse, les associés n'ont droit à des avantages patrimoniaux que de manière limitée (c.à.d. après l'affectation de la partie des bénéfices nécessaire ou utile à ses activités, et de manière en tout état de cause plafonnée), et ils n'ont aucun droit aux réserves (ni lors de leur sortie, ni au moment de la liquidation de la société).

En conséquence, si, sous l'ancienne législation des sociétés, il était possible de créer une SFS dont les statuts stipulent que les associés ne recherchent aucun bénéfice patrimonial, sous la nouvelle législation des sociétés, cela n'est plus possible. Il n'est en principe plus possible de constituer une société, même coopérative, même agréée ES, en interdisant a priori et de manière absolue que la société procure à ses associés un bénéfice patrimonial de nature directe ou indirecte, quel qu'il soit.

Certes, les avantages patrimoniaux en question sont, pour les SC agréées ES, très encadrés, très limités, mais, vu la définition de la société (article 1.1. du CSA), il n'est pas possible de les proscrire totalement, sous quelle que forme que ce soit.

Cependant, rien n'empêche, à notre avis, une SC agréée ES de renforcer les limites mises aux avantages patrimoniaux et de prévoir par exemple une clause d'interdiction de distribution de dividendes (avantage patrimonial direct).

En conclusion, il y a moyen de respecter *a minima* la définition de la société que donne le CSA, étant donné qu'il ne prévoit plus une exception telle qu'était précédemment la SFS, tout en justifiant le caractère non lucratif au sens de la législation fiscale. La solution consiste à adopter la forme d'une SC agréée ES, sans inscrire statutairement une règle d'interdiction absolue de tout avantage patrimonial pour les associés, mais en respectant toutes les conditions d'agrément ES, et tout en renforçant la lucrativité limitée par des règles très strictes d'affectation des bénéfices et par une interdiction de distribution de dividendes. On exclut ainsi les avantages patrimoniaux de nature directe sans exclure ceux de nature indirecte.

² Sans entrer dans les détails du raisonnement pour ne pas alourdir la présente note, nous considérons par ailleurs que les règles particulières concernant les sociétés coopératives agréées ES stipulées au Livre VIII du CSA, article 8 : 5 font exception au régime général de l'article 6 : 40 du CSA (« *Chaque action participe au bénéfice ou au solde de liquidation. Sauf disposition statutaire contraire, chaque action donne droit à une part égale du bénéfice et du solde de liquidation.* »). *Lex specialis generali derogant.*