

SOCIETES COOPERATIVES

SCRL – SFS – agrément CNC

Avec le soutien de :

PLUS HAUT
ET PLUS PROCHE
LE FONDS SOCIAL EUROPEEN ET LA WALLONIE
INVESTISSENT DANS VOTRE AVENIR



1. Introduction

La présente note a pour objectif de présenter succinctement le cadre légal des sociétés coopératives à responsabilité limitée, des sociétés à finalité sociale ainsi que des sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération.

2. Cadre légal et présentation des coopératives

2.1. Introduction historico-philosophique

La société coopérative a toujours constitué une originalité au sein du droit des sociétés, son objectif historique visant à éviter la « dérive capitaliste ». Elle est née d'un mouvement à caractère philosophique, le mouvement coopératif, qui visait en principe à réunir chez les membres des coopératives, qu'elles soient de consommation ou de crédit, deux qualités, celle de commerçant et celle de client¹.

L'origine exacte du mouvement coopératif n'est pas aisée à déterminer car il s'est développé simultanément en Allemagne, en Angleterre et en France aux alentours de la fin du 18^{ème} siècle. Mais c'est la date du 24 octobre 1844 que la plupart des auteurs retiennent comme le début de l'histoire coopérative. C'est à cette date que fut enregistrée la société des « Equitables pionniers de Rochdale » qui fut créée par des ouvriers tisserands de la région de Manchester, disciples de Robert Owen.

L'idée coopérative était alors traduite au travers des principes suivants :

- variabilité d'une partie du capital sans modification des statuts ;
- la double qualité des associés, apporteurs de capitaux et utilisateurs des services ou consommateurs des produits de la société ;
- le refus de l'accumulation des profits, ceux-ci étant souvent distribués sous forme de ristournes² ;
- la stricte égalité entre les associés, chaque associé ayant une voix.

Aujourd'hui, ces principes, s'ils caractérisent toujours, dans une certaine mesure, la société coopérative, ont évolué ou disparu³.

¹ J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT et P. MALHERBE, *Précis de droit des sociétés*, troisième édition, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 951.

² Ce principe doit être combiné avec celui suivant lequel toute société commerciale, dont la société coopérative, doit avoir un but de lucre.

En Belgique, ces principes coopératifs ont été consacrés par la loi du 18 mai 1873 et étaient, à l'époque, respectés de manière orthodoxe. Mais avec le temps, vu la grande liberté que cette loi octroyait aux fondateurs de coopératives par rapport à d'autres formes de sociétés, les principes coopératifs ont été dénaturés et des « fausses⁴ » coopératives ont commencé à proliférer. En 1955, le Conseil National de la Coopération (CNC) a été créé. Celui-ci a élaboré une sorte de charte énumérant les caractéristiques des « vraies » coopératives et octroie un agrément à celles qui respectent ladite charte (cf. infra). Enfin, dans deux lois (de 1991 et de 1995), le législateur a, d'une part, établi une distinction entre SCRL et SCRI et, d'autre part, aligné le régime des SCRL sur celui des SA et des SPRL.

2.2. Cadre légal

La SCRL est régie par les articles 350 à 436 du Code des sociétés⁵. Elle y est définie laconiquement comme « *celle qui se compose d'associés dont le nombre et les apports sont variables* »⁶.

Il existe en réalité deux catégories de sociétés coopératives : les sociétés coopératives à responsabilité limitée (SCRL) et les sociétés coopératives à responsabilité illimitée (SCRI). Seules les premières font l'objet de la présente note, les secondes présentant peu d'intérêt vu, comme leur nom l'indique, la responsabilité illimitée de leurs associés.

Avec les sociétés anonymes (SA) et les sociétés privées à responsabilité limitée (SPRL), les SCRL sont l'une des trois grandes formes de sociétés à responsabilité limitée prévues par le Code⁷. C'est d'ailleurs pour cette raison que ces trois formes juridiques, qui ont un certain nombre de points communs, représentent la grande majorité des sociétés commerciales existantes.

Un des corollaires de la responsabilité limitée des associés, c'est l'obligation de constituer un capital social minimum pour la société. Pour les SCRL, il est de 18.550 EUR⁸.

D'un point de vue technique, voici les principales caractéristiques qui différencient les SCRL des SA et des SPRL⁹ :

³ J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT et P. MALHERBE, *op. cit.*, p. 951.

⁴ Par « fausses » coopératives, il faut comprendre les sociétés ayant adopté la forme de la coopérative qui, tout en respectant son cadre légal, s'écartent des principes de l'idée coopérative.

⁵ Loi du 7 mai 1999 (MB : 6/08/1999).

⁶ Article 350 C.Soc.

⁷ Pour rappel, dans une société à responsabilité limitée, les associés de celle-ci ne répondent vis-à-vis des tiers des engagements de la société qu'à concurrence de leurs apports. Par contre, dans une société à responsabilité illimitée, le droit de gage des créanciers comprend à la fois le patrimoine de la société et le patrimoine de chacun des associés tenus solidairement.

⁸ Article 390 C.Soc.

⁹ M. DEWOLF et P. SAERENS, *Eléments de droit des sociétés*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 111.

- le nombre minimal de coopérateurs¹⁰ : une coopérative doit toujours comprendre au moins trois coopérateurs¹¹ (qu'ils soient personnes physiques ou morales), alors que le grand principe en droit des sociétés est de deux associés minimum¹² ;
- la variabilité du capital : au contraire de ce qui existe dans les SA et les SPRL, le capital peut faire l'objet, au-delà de la part fixe (qui est de 18.550 EUR), d'une augmentation ou d'une réduction sans intervention de l'assemblée générale et sans devoir faire de publication aux Annexes du Moniteur belge. C'est ce qu'on appelle le capital variable ;
- la nature des parts sociales¹³ : les parts d'une coopérative sont toujours nominatives¹⁴, à l'instar de ce qui existe dans les SPRL. Un registre des parts est tenu au siège social de la coopérative, que chaque associé peut consulter. En dehors des parts sociales représentant les apports, il ne peut être créé aucun titre qui représente des droits sociaux ou donne droit à une part des bénéfices (contrairement aux SA) ;
- l'importance de la liberté contractuelle¹⁵ : les coopérateurs disposent d'une grande liberté statutaire qui leur permet de régler, par exemple, les conditions d'admission, de démission ou d'exclusion d'un coopérateur ; le mode de nomination et de révocation des administrateurs, l'étendue de leurs pouvoirs et la durée de leur mandat ; la répartition des bénéfices et des pertes ; les droits des coopérateurs (notamment le droit de vote, qui peut, par catégorie de parts, être limité ou augmenté), la majorité requise pour la validité des délibérations et le mode scrutin.

2.3. Le Conseil National de la Coopération et les coopératives agréées CNC

Le Conseil National de la Coopération (CNC) a été créé en 1955¹⁶ afin de promouvoir l'identité coopérative, ses valeurs et ses principes fondamentaux. Il est rattaché au Ministère de l'économie et constitue pour les coopératives un organe consultatif qui les représente dans toutes les décisions importantes les concernant. Il a, par ailleurs, établi une série de conditions, de principes devant figurer dans les statuts de la coopérative pour l'obtention d'un agrément¹⁷ :

¹⁰ Article 351 C.Soc.

¹¹ Petite remarque terminologique : dans les coopératives, on ne parle pas d'« associés » ou d'« actionnaires » mais de « coopérateurs ».

¹² L'autre exception étant la SPRLU (pour « unipersonnelle ») qui peut être constituée par une seule personne.

¹³ Nouvelle remarque terminologique : dans les SCRL et les SPRL on parle de « parts sociale », contrairement aux SA où l'on parle d'« actions ».

¹⁴ Article 356 C.Soc.

¹⁵ Article 355 C.Soc.

¹⁶ Loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la coopération (MB : 10/08/1955) et arrêté royal du 8 janvier 1962 fixant les conditions d'agrément des groupements nationaux de sociétés coopératives et des sociétés coopératives (MB : 19/01/1962).

¹⁷ Article 1^{er} de l'arrêté royal du 8 janvier 1962.

- l'adhésion volontaire : la société ne peut, dans un but de spéculation, refuser l'affiliation d'associés. Les conditions d'adhésion doivent donc être objectives et non-discriminatoires ;
- égalité des parts : les parts du capital social, même si elles sont de valeur différente, doivent conférer, par catégorie de valeurs, les mêmes droits et obligations ;
- l'égalité ou la limitation du droit de vote des associés à l'assemblée générale : tous les associés ont un droit de vote égal à l'assemblée générale. Les statuts peuvent déroger à cette règle pour autant qu'aucun associé ne puisse émettre un nombre de voix qui peut excéder le dixième des voix attachées aux parts représentées ;
- la désignation des commissaires et du conseil d'administration par l'assemblée générale des associés ;
- un dividende modéré, limité aux parts sociales : le dividende versé aux coopérateurs ne peut dépasser 6 % net de la valeur des parts sociales en leur possession (le dividende est donc calculé comme un intérêt) ;
- le mandat gratuit des administrateurs. Il peut toutefois leur être accordé une rémunération pour des tâches exécutées pour la société en dehors de leur mandat d'administrateur ;
- une ristourne aux associés : la coopérative peut, outre le versement d'un dividende, transmettre une partie de son bénéfice à ses associés. Cela doit toutefois toujours se faire à concurrence des transactions (achat ou vente de biens, prestation ou achat de services) que l'associé fait avec la coopérative ;
- objet social : satisfaire les besoins des associés. Le but de la société doit être de procurer aux associés un avantage économique ou social, dans la satisfaction de leurs besoins professionnels ou privés.

L'agrément du CNC donne accès à certains avantages, principalement au niveau fiscal (cf. infra).

3. Cadre légal et présentation des SFS

3.1. Base légale

La société à finalité sociale (SFS) a été introduite en droit belge par la loi du 13 avril 1995 modifiant les lois sur les sociétés commerciales, coordonnées le 30 novembre 1935¹⁸. Ces dernières ont été ensuite remplacées le 7 mai 1999 par le Code des sociétés et les dispositions relatives à la SFS sont devenues le Livre X (articles 661 à 669) de ce même Code.

¹⁸ M.B. : 17/06/1995.

Par ailleurs, la loi du 13 avril 1995 a également introduit certaines dispositions relatives à la SFS dans la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations¹⁹ (les actuels articles 26 *bis* à 26 *septies* de la loi).

3.2. Définition de la SFS

La SFS n'est pas une nouvelle forme de société mais une variante que peuvent adopter différentes formes de sociétés existantes²⁰. Il s'agit en quelque sorte d'un « *chapeau* » qui s'ajoute à la forme juridique choisie de société commerciale.

Cette variante doit, par conséquent, toujours reposer sur une des formes de sociétés commerciales prévues à l'article 2, § 2 du Code des sociétés : 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 (SA), la société en commandite par action (SCA) et le groupement d'intérêt économique (GIE)²¹.

Les statuts d'une société à finalité sociale seront donc ceux de la forme de société commerciale choisie. Ces statuts de SFS se distingueront par l'ajout de neuf mentions (que certains appellent même les neuf « *principes* » de la société à finalité sociale)²².

3.3. Les neuf mentions de la SFS

L'article 661 du Code établit les neuf mentions devant figurer dans les statuts d'une société pour que celle-ci soit à finalité sociale :

« Les sociétés dotées de la personnalité juridique énumérées à l'article 2, § 2, à l'exception des sociétés européennes et des sociétés coopératives européennes, sont appelées sociétés à finalité sociale lorsqu'elles ne sont pas vouées à l'enrichissement de leurs associés et lorsque leurs statuts :

1° stipulent que les associés ne recherchent qu'un bénéfice patrimonial limité ou aucun bénéfice patrimonial;

¹⁹ M.B. : 01/07/1921.

²⁰ D. D'HULSTERE, J.-P. POLLENUS, *La société à finalité sociale, en questions et en réponses*, Liège, Edi Pro, 2008, p. 18.

²¹ Conformément au prescrit de l'article 661 du Code, la société européenne (SE) et la société coopérative européenne (SCE) ne peuvent par contre pas « revêtir » la variante SFS.

²² D. D'HULSTERE, J.-P. POLLENUS, *op. cit.*, p. 18.

2° définissent de façon précise le but social auquel sont consacrées les activités visées dans leur objet social et n'assignent pas pour but principal à la société de procurer aux associés un bénéfice patrimonial indirect;

3° définissent la politique d'affectation des profits conforme aux finalités internes et externes de la société, conformément à la hiérarchie établie dans les statuts de ladite société, et la politique de constitution de réserves;

4° stipulent que nul ne peut prendre part au vote à l'assemblée générale pour un nombre de voix dépassant le dixième des voix attachées aux parts ou actions représentées; ce pourcentage est porté au vingtième lorsqu'un ou plusieurs associés ont la qualité de membre du personnel engagé par la société;

5° stipulent, lorsque la société procure aux associés un bénéfice patrimonial direct limité, que le bénéfice distribué à ceux-ci ne peut dépasser le taux d'intérêt fixé par le Roi en exécution de la loi du 20 juillet 1955 portant institution d'un Conseil national de la coopération, appliqué au montant effectivement libéré des parts ou actions;

6° prévoient que, chaque année, les administrateurs ou gérants feront rapport spécial sur la manière dont la société a veillé à réaliser le but qu'elle s'est fixé conformément au 2°; ce rapport établira notamment que les dépenses relatives aux investissements, aux frais de fonctionnement et aux rémunérations sont conçues de façon à privilégier la réalisation du but social de la société;

7° prévoient les modalités permettant à chaque membre du personnel d'acquérir, au plus tard un an après son engagement par la société, la qualité d'associé; cette disposition ne s'applique pas aux membres du personnel qui ne jouissent pas de la pleine capacité civile;

8° prévoient les modalités permettant que le membre du personnel qui cesse d'être dans les liens d'un contrat de travail avec la société perde, un an au plus tard après la fin de ce lien contractuel, la qualité d'associé;

9° stipulent qu'après l'apurement de tout le passif et le remboursement de leur mise aux associés, le surplus de liquidation recevra une affectation qui se rapproche le plus possible du but social de la société.

Le rapport spécial visé au 6° sera intégré au rapport de gestion devant être établi conformément aux articles 95 et 96 ».

Un bénéfice patrimonial limité ou aucun bénéfice patrimonial dans le chef des associés

Le Code n'impose pas d'opérer un choix entre ces deux options. Il impose juste de reprendre cette mention dans les statuts. Les statuts peuvent donc soit régler ce choix, soit reprendre la phrase telle quelle et laisser aux organes de la SFS l'initiative de ce choix.

Le but social de la société

Le but social est la finalité supérieure en vertu de laquelle la société à finalité sociale a été constituée. Le législateur n'a pas voulu définir ce qu'est le but social afin de ne fermer aucunes portes aux initiatives d'économie sociale²³.

Il faut bien distinguer but social et objet social. Toutes les sociétés commerciales ont un objet social. Les SFS ont, quant à elles, à la fois un objet social et un but social. C'est un élément caractéristique et essentiel des SFS.

L'objet social est l'ensemble des activités économiques déterminées (civiles, industrielles ou commerciales) qui sont accomplies au sein de la société.

A titre d'exemple, une société à finalité sociale active dans le domaine de l'édition universitaire aurait pour objet social l'édition et la diffusion de publications universitaires et pourrait avoir pour buts sociaux de diffuser le savoir et la connaissance ainsi que de rendre ce savoir et cette connaissance accessibles à la communauté étudiante aux prix les plus avantageux.

Bref, au sein d'une SFS, l'objet social est le moyen en vue d'atteindre le but social qui en est la fin.

La politique d'affectation des profits

Les statuts de la SFS doivent prévoir la hiérarchie suivant laquelle les éventuels profits réalisés au cours de l'exercice social seront affectés. Cette politique d'affectation doit avoir pour objectif de contribuer à la réalisation du but social de la société, tout en respectant les obligations légales en matière de constitution de réserves (la réserve légale) ainsi que l'objectif de pérennité de la société.

En fin de liste, les statuts peuvent prévoir la distribution d'un dividende aux associés (dans les limites du point 5° de l'article 661).

A titre d'exemple, voici la reproduction de l'article des statuts d'une SFS concernant la politique d'affectation des profits :

²³ « Le but social n'est pas défini par la loi, et ce dans l'optique du respect de l'autonomie de la volonté afin de ne pas fermer la porte à des activités à finalité sociale ; (...) la limitation ou l'absence de lucre direct ou indirect conduit nécessairement la société à avoir un but qui favorise des fins sociales entendues sensu lato ». (Doc. Parl., Sénat 1993-1994, n° 1086-2).

« Sur le résultat net tel qu'il résulte des comptes annuels, il est prélevé au moins cinq pour cent pour constituer la réserve légale. Ce prélèvement cesse d'être obligatoire lorsque le fonds de réserve atteint un dixième du capital social; il doit être repris si la réserve légale vient à être entamée.

Conformément à l'article 661, 3° du Code des sociétés, le solde du bénéfice recevra l'affectation que lui donnera l'assemblée générale, statuant sur proposition du conseil d'administration, et devra être affecté à la réalisation de la finalité sociale définie à l'article 4 des statuts, sans préjudice du droit de l'assemblée générale de l'affecter à un fonds de réserve eu égard aux besoins futurs de la société.

L'affectation des bénéfices sera opérée dans le respect de la hiérarchie suivante, sans préjudice des obligations légales en matière d'affectation du résultat :

- 1) Réaliser les investissements permettant d'assurer la viabilité de la finalité sociale de l'entreprise ;
- 2) Favoriser la création d'emplois pour personnes handicapées ou socialement défavorisées ;
- 3) Promouvoir une politique sociale active (intégration, formation, maintien, conditions de travail et de rémunération) ;
- 4) Lorsque le solde du bénéfice le permet, procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct limité, conformément aux limites fixées par l'article 661, 5° du Code des sociétés »

La limitation du droit de vote à l'assemblée générale

Dans les sociétés commerciales « classiques », le principe en matière de droit de vote à l'assemblée générale est « une action, une voix ». Par contre, dans les ASBL, le principe est « un homme, une voix ».

Entre ces deux systèmes antagonistes, un moyen terme consiste à modérer le droit de vote des gros actionnaires et par conséquent à donner plus de poids aux petits ... tout en gardant une hiérarchie. C'est le principe de la limitation à 10 % des parts présentes ou représentées²⁴. Cette disposition a donc pour but de brider le pouvoir votal du capital.

Que signifie concrètement cette « règle de 10 % » ? Dans la pratique, elle est souvent interprétée à tort comme l'attribution à chaque associé d'un droit de vote de 10 % maximal.

²⁴ D. D'HULSTERE, J.-P. POLLENUS, *op. cit.*, p. 82.

Ce qui dans le cas d'une société avec, par exemple, trois associés pose question car cela ferait un droit de vote cumulé de 30 % au maximum. Où sont alors les 70 % restants²⁵ ?

Le calcul, plus complexe, doit être réalisé en trois temps :

1. a partir du nombre total de parts sociales / actions présentes ou représentées, il faut déterminer la limite de 10 % ;
2. une fois cette limite déterminée, chaque associé vote pour l'entièreté de ses parts /actions (s'il n'atteint pas cette limite) ou pour le maximum fixé (s'il dépasse cette limite) ;
3. dès que l'on connaît la « *puissance votale* » de chaque associé, on peut calculer les pourcentages et on se retrouve dans une situation tout à fait classique. Au delà de son aspect technique, cette limitation du droit de vote peut avoir des incidences très diverses, selon la composition du capital (nombre d'associés, répartition des parts ou actions, ...)²⁶.

Pour illustrer²⁷, voici l'exemple d'une SFS (capital divisé en 100 parts ou actions) avec 3 associés, dont l'un d'eux a une majorité nette des parts :

	Parts souscrites	Limite	Parts votantes	% du total des parts votantes
Associé 1	90	10	10	50,00
Associé 2	5	10	5	25,00
Associé 3	5	10	5	25,00
Totaux	100		20	100,00

Comme on le voit, la très forte majorité disparaît et l'associé 1 qui a amené l'essentiel des moyens en capital ne peut plus décider seul.

Autre exemple, 3 associés avec des répartitions différentes :

	Parts souscrites	Limite	Parts votantes	% du total des parts votantes
Associé 1	70	10	10	47,62
Associé 2	29	10	10	47,62
Associé 3	1	10	1	4,76

²⁵ D. D'HULSTERE, J.-P. POLLENUS, *op. cit.*, p. 83.

²⁶ D. D'HULSTERE, J.-P. POLLENUS, *op. cit.*, p. 83 et suivantes.

²⁷ D. D'HULSTERE, J.-P. POLLENUS, *op. cit.*, p. 84 et suivantes.

Totaux	100		21	100,00
---------------	-----	--	----	--------

Même constat que dans le premier exemple, mais cette fois l'associé 1 peut même être minorisé en cas de vote car l'associé 2 a le même poids que lui tout en ayant souscrit deux fois moins de parts.

Autre exemple, 3 associés avec un nombre quasi égal de parts :

	Parts souscrites	Limite	Parts votantes	% du total des parts votantes
Associé 1	33	10	10	33,33
Associé 2	33	10	10	33,33
Associé 3	34	10	10	33,33
Totaux	100		30	100,00

Ici, la situation reste identique, la limite de 10 % n'influençant pas la répartition de départ parfaitement équilibrée.

Le bénéfice limité conformément au prescrit du Conseil National de la Coopération (CNC)

Comme exposé plus haut, le Conseil National de la Coopération (CNC) a été créé en 1955 afin de promouvoir l'identité coopérative, ses valeurs et ses principes fondamentaux. Il est rattaché au Ministère de l'économie et constitue pour les coopératives un organe consultatif qui les représente dans toutes les décisions importantes les concernant. Il a, par ailleurs, établi une série de conditions, de principes pour l'obtention d'un agrément.

Certaines des neuf mentions établies par le Code des sociétés pour les SFS s'inspirent directement de ce qui existe au sein du CNC. C'est le cas de cette 5^{ème} mention. La SFS, quelle que soit sa forme juridique de base, applique la règle des sociétés coopératives agréées par le CNC.

Le CNC autorise actuellement le versement d'une rémunération du capital social, c'est-à-dire la distribution d'un dividende, du moment que celui-ci ne dépasse pas 6 % nets (ou 7,5 % bruts, si l'on inclut le précompte mobilier de 25 %) de la valeur des parts /actions (sur base annuelle).

Le rapport spécial du conseil d'administration

Le rapport spécial est le document rédigé par le conseil d'administration dans lequel il rend compte à l'assemblée générale annuelle de la manière dont la SFS a veillé à réaliser le but social qu'elle s'est fixé. Il s'agit d'une sorte d'inventaire des mesures prises au sein de la

société en vue de réaliser son but social (politiques menées, investissements, frais de fonctionnement, rémunérations des travailleurs, ...).

Ce rapport spécial doit être intégré au rapport de gestion que le conseil d'administration doit présenter annuellement à l'assemblée générale et dans lequel il rend compte de sa gestion au cours de l'exercice écoulé. Le régime juridique du rapport de gestion est établi dans les articles 94 à 96 du Code des sociétés. Notons toutefois que certaines formes et catégories de sociétés sont dispensées par le Code d'établir un rapport de gestion. Une digression plus importante sur le rapport de gestion nous ferait sortir du cadre de la présente note, d'autant que même en cas de dispense d'établir un rapport de gestion, une SFS doit toujours établir un rapport spécial.

Que doit contenir le rapport spécial ? Le législateur n'a établi aucun document type sur le sujet. Peut-être n'a-t-il pas voulu établir un rapport trop strict et laisser à la SFS la possibilité d'analyser librement chaque finalité. Par conséquent, les rapports annuels spéciaux varient d'une SFS à l'autre. En annexe à la présente note, figure un rapport annuel spécial type issu de la doctrine²⁸.

La possibilité pour les membres du personnel d'acquérir et de perdre la qualité d'associés

La SFS est la seule société belge qui impose une telle obligation par rapport à la participation des travailleurs : l'entreprise doit prévoir les modalités permettant aux membres de son personnel de devenir associés dans l'année de leur engagement.

Par « *membre du personnel* », il faut entendre toute personne liée à la société par un contrat de travail (qu'elle soit cadre, directeur, ouvrier, employé, ...).

Si la participation des membres du personnel au capital d'une SFS est une obligation pour la société, dans le sens où ses statuts doivent obligatoirement prévoir la procédure permettant cette opération, elle est en revanche une faculté pour ces membres du personnel. Rien ne les oblige de devenir actionnaires de la société qui les emploie.

Pour que cette obligation soit rencontrée, il suffit que le membre du personnel désireux de devenir associé puisse acquérir au moins une part sociale / action (c'est une condition nécessaire mais suffisante). Celle-ci pourra être soit achetée par le travailleur, soit offerte par l'employeur. La participation prend cours suivant deux méthodes :

- soit par la création de nouvelles parts ou actions représentant le capital (il y a donc augmentation du capital de la société) ;

²⁸ D. D'HULSTERE, J.-P. POLLENUS, *op. cit.*, p. 99.

- soit par la cession de parts ou actions représentant le capital qui sont déjà existantes. Ces parts ou actions seront, selon la forme de société commerciale choisie, plus ou moins faciles à céder²⁹.

A noter que certaines formes de sociétés (par exemple, la SA) permettent de créer des parts ou actions non représentatives du capital (on parle de parts bénéficiaires) et qui ont l'avantage d'accorder le droit de vote à l'assemblée générale à tous les membres du personnel qui le souhaitent, sans devoir déboursier le moindre euro.

Enfin, les statuts de la société doivent prévoir la procédure permettant à la personne qui cesse d'être dans les liens d'un contrat de travail avec la SFS de perdre la qualité d'associé. Il s'agit du corolaire de la disposition précédente.

L'affectation du boni de liquidation à une fin se rapprochant le plus possible du but social de la société

Lorsqu'une SFS est dissoute et liquidée, la procédure à suivre peut être qualifiée d'hybride entre la procédure de liquidation d'une société commerciale et la procédure de liquidation d'un ASBL.

Le liquidateur devra tout d'abord réaliser l'actif et apurer le passif de la société. L'apurement du passif, c'est le remboursement des dettes. Pour ce faire, il devra épuiser les actifs de la société : utiliser les fonds disponibles, recouvrer les créances, vendre les éventuels biens mobiliers et immobiliers, ... Ce qu'il récoltera de la réalisation de l'actif, le liquidateur devra l'affecter au remboursement des dettes, en commençant par les créanciers privilégiés (ONSS, personnel, créanciers hypothécaires, ...) ³⁰.

Après avoir apuré les dettes, s'il reste suffisamment de liquidités, le liquidateur pourra rembourser leur mise aux associés, c'est-à-dire la valeur nominale de leurs parts. Si les liquidités ne sont pas suffisantes, le remboursement se fera au prorata.

Enfin, s'il reste encore des liquidités après le remboursement de leur mise aux associés (ce que l'on nomme « boni de liquidation »), ce surplus sera donné à une autre structure dont le but social se rapproche le plus possible du but social de la société liquidée.

²⁹ D. D'HULSTERE, J.-P. POLLENUS, *op. cit.*, p. 104.

³⁰ D. D'HULSTERE, J.-P. POLLENUS, *op. cit.*, p. 111.

4. Avantages et inconvénients des SCRL et des SFS

4.1. Les SCRL

Par rapport à la SA et la SPRL, d'un point de vue strictement technique, les deux principaux avantages de la SCRL sont :

- le système de variabilité du capital, qui permet des augmentations et des diminutions du capital variable sans devoir passer par l'assemblée générale et la publication de ses décisions aux Annexes du Moniteur belge. Ce système est commode en ce qui concerne l'entrée et la sortie de coopérateurs au sein du capital de la coopérative ;
- une plus grande liberté contractuelle dans la rédaction des statuts (cf. supra).

Par contre, comme inconvénient par rapport à la SA, on peut relever qu'il n'existe pas dans les SCRL de régime dit de « parts bénéficiaires »³¹. Pour rappel, il s'agit de titres non représentatifs du capital dont l'intérêt est notamment de permettre la rémunération d'apports qui ne peuvent entrer dans la formation du capital (principalement les apports en industrie ou les apports en relations commerciales). Le principal droit attaché aux parts bénéficiaires est un droit aux dividendes mais un droit de vote limité à l'assemblée générale est également possible (si les statuts le prévoient).

4.2. Les SCRL agréées CNC

Comme exposé plus haut, les coopératives agréées CNC bénéficient de certains petits avantages, principalement d'ordre fiscaux :

- exemption de précompte mobilier sur les dividendes accordés par les coopératives agréées pour la première tranche de 190 EUR par coopérateur³² ;
- absence de requalification d'intérêts en dividendes : les intérêts des avances prêtées par les associés d'une société à cette société sont normalement requalifiés en dividendes si le taux d'intérêt est supérieur au taux d'intérêt du marché ou lorsque le montant des avances est supérieur au capital versé. Par exception, les créances sur des

³¹ Articles 460, 483 et 484 C.Soc.

³² Article 21, 6° du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) coordonné par l'arrêté royal du 10 avril 1992 portant coordination des dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus, et confirmé par la loi du 12 juin 1992 (MB : 30/07/1992).

sociétés coopératives agréées ne sont pas requalifiées en dividendes par le code des impôts sur le revenu³³ ;

- application étendue du tarif réduit à l'impôt des sociétés (ISOC) : il existe un tarif réduit applicable à l'impôt sur les sociétés dont le revenu imposable n'excède pas 322.500 euros. Dans un certain nombre d'hypothèses, les sociétés sont exclues du bénéfice de ce tarif réduit de l'impôt sur les sociétés. Cela concerne notamment les sociétés holdings, les sociétés filiales et les sociétés qui n'allouent pas une rémunération à un de leur dirigeant. Les sociétés coopératives agréées pour le Conseil National de la Coopération bénéficient également du tarif réduit même si elles tombent dans le champ d'application d'une de ces exclusions³⁴ ;
- exemption de l'obligation de prospectus : toute société qui réalise une offre publique d'instruments de placement sur le territoire belge a l'obligation de publier un prospectus. Cela inclut a priori les appels publics à l'épargne des sociétés coopératives agréées. Par dérogation, il est prévu que cette obligation de prospectus ne s'applique pas aux sociétés coopératives agréées pour autant que l'acquisition ou la possession de ces parts constituent pour leur titulaire la condition requise pour qu'il puisse bénéficier des services rendus par ces sociétés coopératives et pour autant que le montant total de l'offre soit inférieur à 2.500.000 euros³⁵ ;
- sécurité sociale des travailleurs pour les administrateurs : les personnes qui, en qualité de mandataires et contre rémunération autre que le logement et la nourriture, consacrent leur principale activité à la gestion ou la direction journalière des sociétés coopératives agréées peuvent bénéficier de la sécurité sociale des travailleurs³⁶.

A titre d'inconvénient, on peut notamment relever le caractère relativement contraignant des mentions à insérer dans le corps des statuts de la société (cf. supra).

4.3. Les SFS

Comme exposé plus haut, une qualité de la variante « à finalité sociale » est qu'elle s'applique à la plupart des formes de sociétés commerciales prévues par le Code des sociétés. Toutefois, les deux formes de sociétés auxquelles les neuf mentions des SFS s'adaptent le mieux sont les SCRL et les SA. Il s'agit d'ailleurs des deux formes de sociétés les plus utilisées pour constituer des SFS.

Un des avantages potentiels des SFS réside au niveau fiscal. Pour rappel, les sociétés commerciales sont, en principe, toujours assujetties à l'impôt des sociétés (I. Soc.). Les ASBL

³³ Article 18, 4° du CIR 1992

³⁴ Article 215, alinéa 2, 1°, 2° et 4° du CIR 1992.

³⁵ Articles 17 et 18 de la loi du 16 juin 2006 relative aux offres publiques d'instruments de placement et aux admissions d'instruments de placement à la négociation sur des marchés réglementés (MB : 21/06/2006).

³⁶ Article 3, 1°, de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs.

sont, quant à elles, en principe assujetties à l'impôt des personnes morales (I.P.M.). En tant que tel, le législateur n'a pas accordé aux SFS un régime fiscal particulier. Etant des sociétés commerciales, elles sont donc presque toujours assujetties à l'impôt des sociétés, en général bien plus lourd que l'impôt des personnes morales³⁷.

Toutefois, un avis du ministère des Finances de 1996³⁸ admet que si les statuts d'une SFS excluent toute distribution de bénéfices aux associés, celle-ci sera soumise au même régime fiscal que les ASBL, à savoir les articles 181 et 182 du Code des impôts sur les revenus (C.I.R. 1992). Une telle SFS est ainsi considérée comme une personne morale sans but lucratif au même titre que les ASBL.

Cependant, si cette condition est nécessaire pour qu'une SFS se voie appliquer le régime de l'impôt des personnes morales, elle n'est toutefois pas suffisante. Encore faut-il qu'elle réponde aux conditions fixées aux articles 181 et 182 du CIR³⁹. Ainsi, tout comme les ASBL, les SFS qui ne remplissent pas ces conditions sont assujetties à l'impôt des sociétés.

C'est pour cela que dans la plupart des cas, les SFS seront donc assujetties à l'impôt des sociétés.

Enfin, il faut également mentionner que les SCRLFS peuvent être agréées par le CNC et, partant, bénéficier des avantages qui découlent de l'agrément.

Concernant les inconvénients, de nouveau, on peut notamment relever le caractère relativement contraignant des neuf mentions à insérer dans le corps des statuts de la société (cf. supra).

³⁷ On peut schématiser comme suit les différences essentielles entre l'I. Soc. et l'I.P.M. :

- Tout d'abord au niveau de la base imposable : 1) dans l'I. Soc., toutes les rentrées contribuent en principe à la composition de la base imposable de l'entreprise. 2) dans l'I.P.M., seules les rentrées visées par la loi contribuent à la composition de la base imposable ;
- Ensuite, au niveau des taux d'imposition : 1) dans l'I. Soc., il existe un seul taux proportionnel de 33,99 % (mis à part le taux réduit). 2) dans l'I.P.M., il existe différents taux proportionnels qui sont en général inférieurs au taux de l'I. Soc. ;
- Enfin, au niveau de la perception de l'impôt : 1) dans l'I. Soc., en règle, la perception se fait par voie de rôle. Le précompte mobilier est, quant à lui, imputable et remboursable. 2) dans l'I.P.M., la perception ne se fait que pour partie par voie de rôle. En matière de précomptes, les perceptions sont définitives.

Ainsi, à la lecture de cette courte synthèse, il est manifeste que l'I.P.M. est globalement plus favorable que l'I. Soc. (cf. J. THILMANY, *Fiscalité du non-marchand et régimes exceptionnels*, 2007-2008, Liège, Ecole de gestion de l'Université de Liège, 2008, p. 13.).

Cependant, dans certains cas, l'I. Soc. peut s'avérer plus intéressant. C'est le cas, par exemple, lorsque le patrimoine de la personne morale sans but lucratif est en bonne partie constitué d'immeubles et lorsqu'elle réalise peu de bénéfices.

³⁸ MB : 13/07/1996, 19213.

³⁹ L'article 181 du CIR 1992 énumère une liste de personnes morales sans but lucratif qui, bien que pouvant rentrer dans les conditions de l'impôt des sociétés, vont en être expressément exclues et, partant, vont être soumises à l'impôt des personnes morales.

L'article 182, quant à lui, donne des critères définissant certaines opérations qui ne sont pas considérées comme ayant un caractère lucratif. Si une ASBL ou une autre personne morale sans but lucratif a une activité qui se limite aux opérations énoncées par l'article 182, alors elle sera soumise à l'impôt des personnes morales également.

5. Table des matières

1.	Introduction.....	2
2.	Cadre légal et présentation des coopératives	2
2.1.	Introduction historico-philosophique.....	2
2.2.	Cadre légal.....	3
2.3.	Le Conseil National de la Coopération et les coopératives agréées CNC 4	
3.	Cadre légal et présentation des SFS.....	5
3.1.	Base légale	5
3.2.	Définition de la SFS	6
3.3.	Les neuf mentions de la SFS.....	6
4.	Avantages et inconvénients des SCRL et des SFS.....	14
4.1.	Les SCRL.....	14
4.2.	Les SCRL agréées CNC.....	14
4.3.	Les SFS	15
5.	Table des matières	17