

SOMMAIRE

- p.1/ Les professions économiques face au droit pénal financier – partie II
- p.6/ Réorganisation judiciaire et exonération fiscale

Les professions économiques face au droit pénal financier – partie II

La question de la « relation » entre le professionnel du chiffre avec le droit pénal financier est susceptible d'être analysée sous deux angles, l'angle « préventif », et l'angle « répressif ».

L'aspect « préventif » a été traité dans une précédente publication. Dans le présent article, nous examinerons les risques pénaux que peut encourir le professionnel dans l'exercice de son activité.

1. Introduction

Outre les infractions pénales dites « de droit commun » visées par le Code pénal, différentes lois spéciales, auxquelles les professionnels du chiffre sont confrontés quotidiennement, sanctionnent pénalement les manquements aux obligations qu'elles imposent.

Il en est notamment ainsi de la loi du 17 juillet 1975 sur la comptabilité des entreprises (article 16), du Code des sociétés (articles 90 et 91, 126 à 129, 170 et 171, 196, 345 à 349, 387 à 389, 433 et 434, 647 à 653, 773, 788, 872 et 873, 946 à 948 ou 1009 à 1011), ou encore du Code des impôts sur les revenus (articles 449 et suivants du CIR 92, les autres codes fiscaux (Code des droits d'enregistrement, Code des droits de succession, Code de la TVA,...) contenant des dispositions du même type).

Dans le cadre de leurs activités, les professionnels du chiffre sont amenés à conseiller ou assister leurs clients sur des opérations que ceux-ci entendent réaliser, à formuler des avis, participent ou procèdent à l'établissement des documents comptables et comptes annuels, voire à la rédaction de certains actes ou conventions.

Qu'en est-il si, par les conseils ou l'aide qu'ils prodiguent, par les actes ou documents qu'ils établissent, les professionnels du chiffre concourent à des actes illégaux qui seraient commis par leurs clients ?

Peuvent-ils voir leur responsabilité pénale engagée, au même titre que celle de leurs clients ?

2. Principes

Certes, en matière pénale une infraction n'est en principe punissable que lorsque l'auteur a agi avec, à tout le moins, « conscience et volonté » (dol général), voire avec intention frauduleuse (c'est-à-dire l'intention de se procurer à soi-même ou à autrui, un avantage illicite) ou dessein de nuire (dol spécial), comme c'est le cas pour l'infraction de faux en écriture (en ce qui concerne les notions de dol, v. notamment HENNAU et VERHAEGEN, Droit pénal général, 3^{ème} Ed. 2003).

Cependant, la banalisation de certaines pratiques peut être risquée si l'on n'est pas attentif.

Ainsi, un écrit protégé par la loi (c'est-à-dire ayant un contenu juridiquement relevant et bénéficiant de la confiance publique, tels une facture ou un document comptable) qui serait anti-daté, qui porterait sur des prestations qui n'ont jamais été réalisées ou encore qui mentionnerait un « faux » siège social pour, par exemple, permettre à une société d'échapper à l'impôt, pourrait être constitutif d'un faux en écriture punissable.

Par ailleurs, en fonction des actes posés, la frontière entre l'optimisation légale des résultats et la fraude, entre la recherche de la voie la moins imposée et « éluder l'impôt », est parfois ténue.

En ce qui concerne l'élément moral, tout comme pour tous les éléments constitutif d'une infraction, la charge de la preuve incombe au ministère public. Toutefois, la qualité de comptable, expert-comptable ou réviseur peut parfois jouer en défaveur du professionnel du chiffre, les enquêteurs ou magistrats pouvant être enclins à penser qu'au regard de ses connaissances, celui-ci ne pouvait pas ignorer les conséquences de tel ou tel acte posé.

3. Risques liés à la participation à un acte ou une opération

Au-delà de l'infraction pouvant être commise directement par le professionnel, on attirera spécialement l'attention sur l'application possible des articles 66 et 67 du Code pénal qui organisent la répression de la participation aux crimes ou délits.

Ainsi, en vertu de l'article 66 du Code pénal, sont punis au même titre que l'auteur des faits, les co-auteurs de ceux-ci, c'est-à-dire :

- « – Ceux qui l'auront exécuté ou qui auront coopéré directement à son exécution ;
- Ceux qui, par un fait quelconque, auront prêté pour l'exécution une aide telle que, sans leur assistance, le crime ou le délit n'eût pu être commis ;
- Ceux qui, par dons, promesses, menaces, abus d'autorité ou de pouvoir, machinations ou artifices coupables, auront directement provoqué à ce crime ou à ce délit ;
- Ceux qui, soit par des discours tenus dans des réunions ou dans des lieux publics, soit par des écrits, des imprimés, des images ou emblèmes

quelconques, qui auront été affichés, distribués ou vendus, mis en vente ou exposés aux regards du public, auront provoqué directement à le commettre, sans préjudice des peines portées par la loi contre les auteurs de provocations à des crimes ou à des délits, même dans le cas où ces provocations n'ont pas été suivies d'effet. »

En vertu de l'article 67 du même Code, sont punis à une peine inférieure encourue par l'auteur d'un crime ou d'un délit, ceux qui auront agi comme complices du crime ou du délit, c'est-à-dire :

- « – Ceux qui auront donné des instructions pour le commettre ;
- Ceux qui auront procuré des armes, des instruments, ou tout autre moyen qui a servi au crime ou au délit, sachant qu'ils devaient y servir ;
- Ceux qui, hors le cas prévu par le § 3 de l'article 66, auront, avec connaissance, aidé ou assisté l'auteur ou les auteurs du crime ou du délit dans les faits qui l'ont préparé ou facilité, ou dans ceux qui l'ont consommé. »

Généralement, les différentes lois spéciales qui portent des sanctions pénales, renvoient aux dispositions du livre I^{er} du Code pénal et à ces articles 66 et 67 du Code pénal. Il en est notamment ainsi de l'article 16 de la loi du 17 juillet 1975, de l'article 17 du Code des sociétés ou encore de l'article 457 du CIR 92.

Pour qu'il y ait participation punissable au sens des articles 66 et 67 du Code pénal, il faut que le co-auteur ou le complice ait accompli l'un des actes visés dans ces dispositions et que, par ailleurs, il ait eu connaissance du projet criminel de l'auteur et ait eu l'intention d'y participer. Il n'est toutefois pas nécessaire que tous les éléments constitutifs de l'infraction soient rencontrés chez le co-auteur ou le complice.

Dans un arrêt du 26 février 2008, la Cour de cassation a ainsi précisé : « la corréité au sens de l'article 66 du Code pénal ne requiert pas que le co-auteur ait lui-même l'intention requise pour commettre le délit auquel il coopère ; il est nécessaire mais il suffit qu'il ait sciemment et volontairement prêté son aide à l'exécution du délit voulu par l'auteur » (Cass., 26 février 2008, www.cassonline.be).

Ainsi, si l'infraction commise par l'auteur principal exige un dol spécial, il n'est pas nécessaire, pour

poursuivre le coauteur ou le complice, que ce dol spécial soit établi dans son chef. Il suffit qu'il le soit dans le chef de l'auteur principal et qu'il soit établi que le co-auteur ou le complice ait prêté sciemment et volontairement son concours à la commission de l'infraction.

En matière de faux fiscal, la Cour de cassation avait déjà décidé, dans un arrêt du 28 juin 2005 que : *« Pour qu'un prévenu puisse être condamné comme coauteur ou complice d'une infraction de faux en écritures, il n'est pas requis que les actes de participation contiennent tous les éléments de l'infraction. Il suffit qu'il soit établi qu'un auteur a commis le faux et qu'un coauteur ou complice a coopéré sciemment et volontairement à son exécution par l'un des modes définis par les articles 66, alinéa 2 et 3, et 67 du Code pénal.*

En matière de faux fiscal, il n'est pas requis que le coauteur soit lui-même animé de l'intention de commettre une des infractions visées à l'article 73 du Code de la TVA ou à l'article 449 du Code des impôts sur les revenus du 10 avril 1992. Il suffit qu'il prête, par l'un des modes définis à l'article 66, alinéas 2 et 3 du Code pénal, son concours à pareil faux, sachant qu'un auteur, dont il est établi qu'il a commis le faux, a l'intention de commettre les infractions visées à la loi fiscale » (Cass., 28 juin 2005, www.cassonline.be).

Dans deux arrêts récents, la Cour de cassation a en outre décidé qu'une abstention d'agir pouvait constituer l'acte de participation susceptible d'entraîner une condamnation en qualité de coauteur ou de complice : *« Seul un acte positif, préalable à l'exécution de l'infraction ou concomitant, peut fonder la participation à un crime ou à un délit; toutefois, l'omission d'agir peut constituer un tel acte positif de participation lorsque, en raison des circonstances qui l'accompagnent, l'inaction consciente et volontaire constitue sans équivoque un encouragement à la perpétration de l'infraction suivant l'un des modes prévus aux articles 66 et 67 du Code pénal.*

Le fait d'assister passivement à l'exécution d'une infraction peut constituer une participation punissable lorsque l'abstention de toute réaction traduit l'intention de coopérer directement à cette exécution en contribuant à la permettre ou à la faciliter » (Cass., 17 décembre 2008, www.cassonline.be; Cass., 2 septembre 2009, www.cassonline.be).

Au vu des principes ainsi dégagés par la Cour, pourraient selon nous, être considérés comme des actes de participation, à condition qu'ils soient posés *« sciemment et volontairement »* : le fait de coopérer directement à l'infraction en rédigeant un document que l'on sait faux, en complétant une déclaration fiscale que l'on sait inexacte, par exemple ; le fait d'assister un client dans la création d'une société présentée comme ayant son siège à l'étranger alors que le siège de direction effectif est en Belgique ; le fait de passer une écriture comptable que l'on sait incorrecte pour « justifier » des sorties de fonds au bénéfice du client ; le fait de donner des conseils pratiques au client lui permettant de dissimuler une fraude fiscale ou le caractère illégal d'une opération ; le fait d'encourager un client à commettre une fraude fiscale en prétendant qu'il y a peu de risques qu'elle soit découverte par le fisc ; le fait de fournir à son client les coordonnées de conseils étrangers susceptibles de l'aider à créer fictivement une société à l'étranger alors que le siège réel est en Belgique ; le fait, pour un commissaire, de certifier des comptes annuels qu'il sait faux ; etc. (pour une étude plus complète des différentes hypothèses visées par les articles 66 et 67 du Code pénal en matière fiscale, cf. C. GOOSSENS, « *Conseillers et banquiers sont-ils pénalement responsables des infractions fiscales commises par leurs clients* », C.&F.P., 2009, p. 136 et ss).

Comme on l'a vu, une omission d'agir peut également constituer un acte de participation. A notre sens, pourrait dès lors également tomber dans le champ d'application des articles 66 et 67 du Code pénal, le fait d'assister, sans réagir, à une réunion au cours de laquelle des actes illégaux sont discutés voire décidés.

4. Conséquences

4.1. Les conséquences de la condamnation d'un professionnel du chiffre pour avoir commis une infraction ou participé à celle-ci peuvent être lourdes au niveau pénal, au niveau disciplinaire, et au niveau civil.

Nous examinerons essentiellement ici les aspects pénaux, sans toutefois pouvoir nous arrêter sur les différentes mesures pouvant accompagner une peine (suspension du prononcé ou sursis, par exemple) et les aspects civils, en mentionnant spécifiquement deux particularités liées à la matière fiscale.

4.2. Au niveau pénal, les peines susceptibles de s'appliquer aux infractions qui pourraient être commises par le professionnel du chiffre dans le cadre de sa profession sont généralement des peines correctionnelles : en application de l'article 25 du Code pénal, « *la durée de l'emprisonnement correctionnel est, sauf les cas prévus par la loi, de huit jours au moins et de cinq ans au plus* ».

On soulignera cependant que le faux en écriture de droit commun est en principe constitutif de crime, punissable d'une peine de réclusion de 5 à 10 ans (art. 196 C.P.). Toutefois, il est en principe systématiquement correctionnalisé et la peine applicable est alors ramenée à maximum 5 ans (art. 25 C.P.). Le faux fiscal, quant à lui visé par l'article 450 CIR 92, constitue un délit : il est puni d'une peine d'un mois à 5 ans et d'une amende de 250,00€ à 125.000,00€.

Les lois particulières, contenant des sanctions pénales, peuvent par ailleurs prévoir des peines inférieures à celle prévue par la disposition générale de l'article 25 du Code pénal. Il en est par exemple ainsi de l'article 171 du Code des sociétés, qui, en son paragraphe 2 stipule : « *Ceux qui, en qualité de commissaire, de réviseur ou d'expert indépendant, attestent ou approuvent des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats de sociétés, lorsque les dispositions visées au § 1^{er} ne sont pas respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées, seront punis d'une amende de cinquante à dix mille euros.* ».

Ils seront punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et d'une amende de cinquante à dix mille euros ou d'une de ces peines seulement, s'ils ont agi avec une intention frauduleuse. ».

Outre les peines d'emprisonnement et d'amende, on ne perdra pas de vue que le tribunal peut également ordonner des mesures telles que la confiscation spéciale (notamment des choses appartenant au condamné et qui ont servi ou qui ont été destinées à commettre l'infraction, des choses qui ont été produites par l'infraction ou encore des avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction (art. 42 C.P.) ou l'interdiction (art. 33 C.P.).

Une peine de travail pourrait également être appliquée (art. 37^{ter} et ss C.P.).

4.3. Le fait que des poursuites pénales soient entamées à l'encontre du professionnel aura également des répercussions au niveau disciplinaire dans la mesure où les instances professionnelles, informées, pourront également décider de le poursuivre et de prendre certaines mesures à son encontre (avertissement, blâme, suspension, radiation, ...).

4.4. Au niveau civil, toute personne qui a subi un dommage en lien causal avec les faits constitutifs de l'infraction peut se constituer partie civile et solliciter la condamnation solidaire de l'ensemble des prévenus dans le chef desquels l'infraction est déclarée établie, à la réparation du dommage.

Ainsi, par exemple, un curateur pourrait se constituer partie civile à l'encontre du gérant et du comptable d'une société, dans le chef desquels des infractions liées à l'état de faillite ou des infractions de détournement au détriment de la société faillie seraient reconnues établies, si le lien causal entre les faits reprochés et le dommage de la curatelle (insuffisance d'actifs par exemple) est établi.

On soulignera enfin deux particularités liées à la matière fiscale.

D'une part, en matière d'impôt direct, il est généralement admis que la constitution de partie civile de l'Etat belge (SPF Finances) est irrecevable dès l'instant où elle porte uniquement sur la condamnation des prévenus au paiement de l'impôt éludé (cf. Cass., 8 septembre 1999, *Pas.*, 1999, T. 1, p. 441). En effet, la loi fiscale, d'ordre public, permet à l'administration d'établir son propre titre exécutoire pour obtenir le paiement de l'impôt. Elle n'a donc aucun intérêt à solliciter un autre titre exécutoire (un jugement en l'occurrence) au tribunal correctionnel saisi.

Cette position est plus nuancée en matière de TVA et l'on admet que l'administration a le choix : si elle décide de ne pas recourir à la contrainte, elle pourrait se constituer partie civile et solliciter la condamnation des auteurs au paiement de la taxe. Dans cette hypothèse, toutefois, une certaine doctrine estime que la créance de l'administration ne constituerait plus qu'une créance chirographaire de dommages et intérêts civils (cf. J.-E. BEERNAERT, « L'action civile du fisc devant le juge répressif », *R.G.F.*, 1992, p. 319 et ss).

D'autre part, l'article 458, al. 1^{er} du CIR 92 organise une « sanction » complémentaire. Il prévoit que : « *Les personnes qui auront été condamnées comme auteurs ou complices d'infractions visées aux articles 449 à 452 CIR 92 seront tenues solidairement au paiement de l'impôt élué* ». L'article 73sexies du CTVA contient une mesure similaire.

En conséquence, chacun des auteurs ou complices peut, en principe, être appelé à payer la totalité de la dette d'impôt, quelle qu'ait été l'importance de sa participation dans l'exécution de l'infraction.

Tant la Cour de cassation (Cass., 20 janvier 2009, www.cassonline.be) que la Cour constitutionnelle (C.C. 18 juin 2009, commenté dans *Fiscologue*, 2009, n° 1166, p. 1) ont confirmé le caractère civil de cette sanction, entraînant ainsi l'impossibilité de la modaliser grâce, par exemple, à l'admission de circonstances atténuantes, ou de l'assortir d'un sursis.

A l'occasion de son arrêt du 18 juin 2009, la Cour constitutionnelle a toutefois admis que la responsabilité solidaire pouvait faire l'objet d'un « contrôle de pleine juridiction par le juge », sur toutes les questions liées à sa mise en œuvre. Elle a par ailleurs apporté quelques précisions sur ses modalités d'application. Elle a ainsi confirmé que le coauteur ou le complice n'était solidairement tenu qu'au paiement de l'impôt élué grâce à l'infraction du chef de laquelle il avait été condamné. Ainsi, d'une part, il ne pourra être tenu aux majorations d'impôt, amendes administratives, intérêts et frais, et d'autre part, il est possible qu'il ne soit tenu qu'à une partie de l'impôt élué.

Conclusions

La multiplication des dispositions légales en toutes matières (droit des sociétés, droit fiscal, droit de l'environnement, ...) ainsi que leur complexité nous paraît rendre de plus en plus délicate la mission de conseil et d'accompagnement qui peut être confiée au professionnel du chiffre.

Si la reconnaissance d'une participation nécessite un acte volontairement et sciemment posé, en connaissant le projet infractionnel du client et si cet élément moral, comme tout élément constitutif d'une infraction devra être démontré par le ministère public, on ne perdra pas de vue que cette preuve demeure une question de fait, soumise à l'appréciation du juge du fond. Comme on l'a évoqué dans la présente contribution, la frontière est en outre parfois mince entre la volonté d'optimiser des résultats et la « fraude ».

Il sera toujours important de bien définir la mission que l'on accepte de se voir confier (d'où l'importance de la lettre de mission), et de confirmer par écrit les avis ou recommandations dans lesquels le professionnel déconseillerait au client une opération ou un acte déterminé ou attirerait son attention sur les risques de procéder de telle ou telle manière. Le cas échéant, si le client persiste dans une attitude répréhensible, on ne pourra que conseiller au professionnel de mettre fin à sa mission après, bien évidemment, en avoir averti le client.

Le professionnel pourra ainsi plus aisément se démarquer de l'attitude de son client qui n'aurait pas suivi ses prudents conseils.

Catherine DAUBY
Avocat au Barreau de Liège

Réorganisation judiciaire et exonération fiscale

La réorganisation judiciaire telle que décrite par la loi du 31 janvier 2009 modifie les relations entre les entreprises en difficulté et le fisc : l'administration fiscale est devenue un créancier sursitaire ordinaire et la loi préconise le principe de neutralité fiscale qui ouvre de possibles exonérations fiscales pour le débiteur.

La loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises abroge et remplace la loi du 17 juillet 1997 relative au concordat judiciaire. Cette nouvelle législation permet aux entreprises en difficulté de se redresser par une procédure de réorganisation judiciaire. L'objectif cardinal de la loi est de préserver la continuité de tout ou partie de l'entreprise en difficulté ou de ses activités et d'offrir aux débiteurs en difficulté de nombreux instruments afin de se redresser.¹ L'article 17 de la loi sur la continuité d'entreprise permet à tout dirigeant d'entreprise de mettre son entreprise temporairement à l'abri des créanciers si « *la continuité de son entreprise est menacée à bref délai ou à terme* ».

La loi offre deux orientations principales aux entreprises en difficulté. La première est la possibilité de conclure un accord amiable avec ses créanciers (extra-judiciaire, article 15) et la seconde se décline en trois formes judiciaires (art. 12 à 59) : (i) une réorganisation par accord amiable judiciaire, (ii) une réorganisation par accord collectif et (iii) une réorganisation par transfert sous autorité de justice.

L'objectif essentiel de chaque accord est d'éviter la faillite. A cette fin, tout ou partie des créanciers accorderont souvent au débiteur, que ce soit dans le cadre d'un accord amiable extra-judiciaire ou d'une réorganisation judiciaire, un délai de paiement et/ou la remise totale ou partielle de sa dette. Cet abandon de créance peut être soumis à la condition résolutoire de retour du débiteur à meilleure fortune.

Concernant les relations entre l'administration fiscale et les entreprises en difficulté (les débiteurs), la loi précitée contient deux innovations majeures : d'une part, le législateur a abrogé les privilèges dont jouissait l'administration fiscale (le fisc n'est désormais plus qu'un créancier ordinaire). D'autre part, la loi assure la neutralité fiscale de l'accord amiable (judiciaire ou extra-judiciaire) et du plan de réorganisation collectif.

L'administration fiscale : créancier sursitaire ordinaire

La loi relative à la continuité des entreprises a supprimé la position privilégiée du fisc en le rangeant parmi les créanciers sursitaires ordinaires.² Cette innovation de la loi permet de traiter sur un même pied tous les créanciers, qu'ils soient publics ou privés : chaque créancier participera au redressement de l'entreprise selon une part équitable au nom de l'intérêt général.

L'article 2, c de la nouvelle loi introduit le concept de « créances sursitaires » qui sont définies dans les travaux préparatoires comme étant « *les créances nées avant le jugement d'ouverture de la procédure de réorganisation judiciaire ou nées du dépôt de la requête ou des décisions prises dans le cadre de la procédure* ». La créance de l'administration fiscale rentre dans la définition de créance sursitaire.

L'administration fiscale s'y est opposée en se retranchant derrière l'article 172 de la Constitution consacrant l'égalité devant l'impôt. Mais les cours et tribunaux ont suivi la philosophie de la nouvelle loi en consacrant le principe que la créance du fisc est une créance sursitaire ordinaire au sens de l'article 2 de la loi relative à la continuité des entreprises³ : « *Un plan de réorganisation judiciaire qui prévoit une réduction du montant de l'impôt ne viole ni l'ordre public ni le principe constitutionnel de l'égalité de-*

1 A. Zenner, J-P. Lebeau et C. Alter, *La loi relative à la continuité des entreprises à l'épreuve de sa pratique*, 2010, p. 25.

2 A. Zenner, J-P. Lebeau et (C.) Alter, *op. cit.*, p. 56.

3 Comm. Liège, 8 décembre 2009, *J.T.*, 2010, p. 166 ; Comm. Neufchâteau, 15 décembre 2009, *J.T.*, 2010, p. 165 et Comm. Nivelles, 21 décembre 2009, *J.T.*, 2010, p. 162.

vant l'impôt» (Comm. Nivelles, 21 décembre 2009, *J.T.*, 2010, p. 162).

La neutralité fiscale

Les articles 81, 82 et 83 de la nouvelle loi visent à assurer la neutralité fiscale des opérations relatives à la réorganisation judiciaire.⁴

Sans les dispositions fiscales prévues aux articles 81, 82 et 83 de la nouvelle loi, «*les abattement sur créances accordés au débiteur entraîneraient des effets ruinant les fins de la procédure*» de réorganisation judiciaire. Les articles 82 et 83 concernant les impôts directs permettent également de recréer «*un équilibre qui neutralise l'effet mécanique des accords collectifs*».⁵

TVA (art. 81)

En vertu de l'article 77, § 1^{er}, 7^o CTVA, le créancier impayé d'un débiteur en réorganisation judiciaire qui a effectivement réglé la TVA sur la facture correspondante à charge de ce débiteur en en portant le montant dans sa déclaration périodique, peut en obtenir la restitution si et dans la mesure où la réorganisation ne débouche pas sur un règlement complet de la facture.⁶

Impôts directs (art. 82 et 83)

Article 82

L'article 82 prévoit l'exonération fiscale pour réduction de valeur et provision des créances touchées par un accord amiable acté ou par un plan de réorganisation homologué par le tribunal. Cet article modifie l'article 48 du C.I.R. 1992 en reformulant l'alinéa 2 comme suit: «*Donnent lieu à une exonération fiscale pour réduction et provision, les créances sur les cocontractants pour lesquelles un plan de réorganisation a été homologué ou un accord amiable a été constaté par le tribunal en vertu de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises, et ce, durant les périodes imposables jusqu'à l'exécution intégrale du plan ou de l'accord amiable ou jusqu'à clôture de la procédure.*»

4 F. De Tandt, *La loi relative à la continuité des entreprises*, 2009, p. 78.

5 A. Zenner, J.-P. Lebeau et C. Alter, *op. cit.*, p. 207, Am., n° 1 du gouv., *Doc.parl.*, Ch., n° 52 0160/002, p. 80.

6 A. Zenner, J.-P. Lebeau et C. Alter, *op. cit.*, p. 208.

Article 83

Une réorganisation judiciaire entraîne ordinairement des réductions de dette accordées audites entreprises en difficulté. Mais de manière générale, l'administration fiscale a toujours considéré que la remise d'une dette entraînait un bénéfice imposable à concurrence de la réduction du passif.⁷

L'article 83 de la loi insère un nouvel article 48/1 du C.I.R. 1992 qui prévoit de lever cet obstacle fiscal important dans une procédure de restructuration, afin que l'entreprise puisse profiter pleinement de l'avantage qui lui a été accordé dans le plan de réorganisation.⁸

Cette exonération prévoit que les bénéfices provenant de moins-values actées par le débiteur sur des éléments du passif à la suite de l'homologation d'un plan de réorganisation ou à la suite de la constatation d'un accord amiable sont exonérés de l'impôt sur les revenus (art. 48/1 C.I.R. 1992, tel que modifié par loi 7 avril 2005, y inséré par art. 83 loi 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises - Art. 48/1: «*Sont exonérés selon les modalités d'application fixées par le Roi, les bénéfices provenant des moins-values actées par le débiteur sur des éléments du passif à la suite de l'homologation par le tribunal d'un plan de réorganisation ou à la suite de la constatation par le tribunal d'un accord amiable en vertu de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises*»).

En d'autres termes, les remises de dettes effectuées dans le cadre d'une réorganisation judiciaire ne sont plus incorporées dans la base taxable.

L'A.R. du 9 juillet 2010 relatif aux modalités d'application de l'exonération de moins-values visées à l'article 48/1 du Code des impôts sur les revenus 1992 détermine les modalités d'application de cette exonération et s'applique aux plans de réorganisations conclus ou homologués à partir du 1^{er} avril 2009.

Selon cet A.R., les modalités d'application diffèrent selon que le plan de réorganisation ou l'accord amiable ait été intégralement exécuté ou pas

7 Art. 24, al. 1^{er}, 2^o C.I.R. 1992 et Com.IR, n° 24/73 et 24/64.

8 P. Smet et S. Martin, «Entreprises en difficultés: la réduction de dette sera exonérée», *Fiscologue*, 30 janvier 2009/1145, p. 1.

(art. 27/1 A.R./C.I.R. 1992, tel que modifié par A.R. 9 juillet 2010).

Lorsque le plan ou l'accord n'a pas été intégralement exécuté, il y a une **exonération temporaire** à partir de l'exercice d'imposition au cours duquel le jugement homologuant le plan ou constatant l'accord a été publié au *Moniteur belge* à condition que (art. 1^{er} A.R. 9 juillet 2010 modifiant art. 27/1 § 2 A.R./C.I.R. 1992):

- la condition d'intangibilité ait été respectée, c'est-à-dire que le bénéfice exonéré doit être et rester comptabilisé sur un compte distinct au passif du bilan, et ne peut pas servir de base pour le calcul de rémunérations ou attributions quelconques;
- une copie du jugement en cause publié au *Moniteur belge* soit annexée à la déclaration; et
- un document soit annexé à la déclaration, démontrant que le plan ou l'accord n'est pas encore intégralement exécuté et est toujours respecté à la date de clôture de la période imposable.

Si une des conditions fait défaut, le bénéfice sera considéré comme un bénéfice obtenu au cours de la période imposable. Les bénéfices exonérés temporairement sont définitivement exonérés lorsque le plan ou l'accord a été intégralement exécuté (preuve à l'appui).

Il y a une **exonération définitive** pour l'exercice d'imposition au cours duquel le plan ou l'accord est intégralement exécuté si (art. 1^{er} A.R. modifiant art. 27/1, § 1^{er} A.R./C.I.R. 1992): le contribuable délivre une copie du jugement publié au *Moniteur belge* homologuant le plan ou constatant l'accord et joint à sa déclaration les pièces démontrant que le plan ou l'accord a été intégralement exécuté.

Précision importante, le champ d'application de cette exonération fiscale ne s'applique qu'aux procédures de réorganisations judiciaires, ce qui exclut

l'accord amiable extrajudiciaire.⁹ La Commission des Normes Comptables a publié un avis 2009/11 sur l'influence de l'accord amiable extrajudiciaire et de la réorganisation judiciaire sur les dettes et les créances.

Conclusion

En repositionnant le fisc (et l'ONSS) sur un pied d'égalité avec les créanciers privés, le législateur, soutenu par une jurisprudence unanime, a confirmé les espoirs placés dans la loi sur la continuité des entreprises. Contrairement à d'autres initiatives législatives récentes favorisant la libre entreprise (p. ex. loi 25 avril 2007 portant des dispositions diverses, organisant notamment la protection du logement principal du travailleur indépendant), le fisc peut désormais être contraint à participer à l'effort collectif permettant le redressement d'une entreprise.

Les possibilités d'exonération fiscale permettent d'éviter certains effets pervers, sur le plan fiscal, d'une restructuration du passif d'une entreprise en difficulté. Toutefois, la complexité du mécanisme mis en place, combinant une exonération temporaire à une exonération massive, ainsi que l'exclusion des réorganisations extrajudiciaires, risque d'en limiter le bénéfice aux (très) grandes entreprises.

Guy RULKIN¹⁰
Avocat

⁹ A. Zenner, J.-P. Lebeau et C. Alter, *op. cit.*, p. 215.

¹⁰ Avec la collaboration de M^{lle} Aurélie Schotte, étudiante en 2^e master droit – UCL.