

Bulletin de l'Ordre

des Experts-Comptables et Comptables Brevetés de Belgique [OECCBB]

Périodique d'actualité à l'attention des professionnels du chiffre



PB-PP | B-7
BELGIE(N) - BELGIQUE

Mensuel - 5^e année
Bureau de dépôt :
GENT X
N° d'agrément : P924311

MARS 2023

www.bulletinoeccbb.be

[La Une]

Réflexion sur le devenir et l'éthique de notre profession

Le recrutement de collaborateurs qualifiés reste un problème majeur pour le cabinet d'expertise comptable de petite ou de moyenne importance.

Nos missions se transforment en fonction de la digitalisation croissante et de l'intelligence artificielle qui remplacera les collaborateurs moins qualifiés dans la prochaine décennie.

Il faut se préparer au changement et revenir aux missions qui sont les nôtres pour mieux les développer. Le conseil à la gestion grâce à la comptabilité analytique d'exploitation, l'élaboration de tableaux de bord d'exploitation financiers en assistance aux dirigeants de PME et PMI, l'assistance à l'entrepreneur lors de la constitution de la société par la mise en place de budgets et de l'organisation administrative opérationnelle de l'entreprise afin de valider son contrôle interne de manière efficace. Lors de la vie de l'entreprise, prodiguer les meilleurs conseils grâce à notre technique comptable, financière, d'analyse, en prescrivant les points de développement de la société par sa propre expansion ou par un nouveau partenariat ou de futures acquisitions. Lors des difficultés de l'entreprise, en l'accompagnant dans le cadre de sa restructuration nécessaire en collaboration avec les avocats et le tribunal de l'entreprise.

Les missions de notre profession sont multiples et ne doivent pas se borner uniquement au traitement administratif et fiscal que les pouvoirs publics semblent nous imposer de plus en plus. La fiscalité est importante, mais elle n'est qu'une branche de l'expertise : n'oublions pas que notre vocation première est l'accompagnement et le bon conseil à prodiguer au dirigeant d'entreprise grâce à nos compétences et à notre maîtrise des outils de gestion.

L'Ordre a décidé, il y a un an, d'assister les cabinets au recrutement des collaborateurs : un service interne est à la disposition de nos membres. Nous étudions la possibilité de le développer d'une manière structurée en partenariat avec des organismes spécialisés et de mettre ainsi en place un service de recrutement efficace. La chose n'est pas simple et nous avons pris du retard dans cette organisation indispensable pour nos membres. C'est un objectif que nous nous fixons à court terme. Ce service sera éthique, car il nous revient actuellement qu'en fonction du manque de collaborateurs performants, certaines sociétés fiduciaires contactent directement de potentielles recrues dans

d'autres fiduciaires en proposant des jobs à la description attrayante et parfois mensongère. Ceci devient inacceptable, et nous rappelons les bases essentielles de notre profession que sont l'éthique et la confraternité. Nos instances de surveillance devront veiller à contrer ce genre de comportement par des actions disciplinaires importantes, car cette attitude n'est pas digne de notre profession. Il n'en reste pas moins que le collaborateur peut en toute indépendance se diriger vers une autre collaboration qui lui semble plus adaptée à son profil, car la liberté doit primer, mais elle doit également s'arrêter quand elle déstabilise la liberté de l'autre. Le souhait formulé est évidemment le maintien de rencontres confraternelles dans le cadre de la formation continuée dans nos domaines d'expertise que nous développerons encore en privilégiant le présentiel plutôt que le virtuel qui entraîne une dématérialisation des rapports humains.

● GÉRARD DELVAUX

Président de l'OECCBB

Réviseur d'entreprises honoraire

Ancien membre du conseil de l'IRE et

Président honoraire de l'IEC

Votre courrier...

N'hésitez pas à faire parvenir vos questions et commentaires à

CHARLOTTE PATERNOSTRE
Éditrice adjointe

Vos questions doivent porter sur des sujets d'ordre juridique d'intérêt général (c'est-à-dire susceptibles d'engendrer une réponse publiable comme telle dans le Bulletin de l'OECCBB).

charlotte.paternostre@anthemis.be

Tél. : +32 10 42 02 96

Fax : +32 10 40 21 84

Sommaire - n° 46

Fiscal

Calamité naturelle : nouvelle dispense de versement du précompte professionnel p.2

L'administration fiscale a publié une circulaire consacrée à la limitation de la déduction des intérêts à l'I.Soc. p.2

Dossiers

L'évolution du traitement fiscal des plus-values sur actions p.3

Actualités en matière de faillite p.9

Quelques points d'attention en matière de responsabilité et de fiscalité en cas de liquidation d'une société p.12

Social

Droit passerelle : quelques modifications intervenues au 1^{er} janvier 2023 p.15

Civil

Honoraires d'avocats : attention aux clauses peu claires et abusives p.16



Décidés d'exceller !
www.oeccbb.be



ANTHEMIS
www.anthemis.be

Calamité naturelle : nouvelle dispense de versement du précompte professionnel

Une récente loi¹ prévoit une nouvelle dispense de versement de précompte professionnel.

Dans le cas où une région est touchée par une calamité naturelle ayant été formellement reconnue comme telle par la Région, cette dernière peut demander au ministre qui a les Finances dans ses attributions, endéans une période de vingt-quatre mois qui débute à partir du premier jour du mois qui suit le mois endéans lequel la calamité naturelle s'est produite, une aide fiscale fédérale sous la forme d'une dispense partielle de versement de précompte professionnel pour les employeurs touchés par ladite calamité naturelle.

La calamité naturelle est définie comme étant un séisme, une avalanche, un glissement de terrain, une inondation, une tornade, un ouragan, une éruption volcanique ou un feu de végétation d'origine naturelle. Elle doit avoir été formellement reconnue comme telle par la Région.

Les employeurs qui ont subi, dans un établissement situé sur le territoire de la Région concernée, un dommage à la suite d'une calamité naturelle sont dispensés de verser au Trésor 30 % du précompte professionnel relatif aux rémunérations des travailleurs, à condition que le montant total de la dispense ne dépasse pas un montant maximal (voy. *infra*) et de retenir sur ces rémunérations la totalité dudit précompte.

Les rémunérations qui entrent en ligne de compte pour l'application de la dispense sont celles qui remplissent les conditions suivantes : il s'agit de rémunérations pour les travailleurs qui sont occupés dans un établissement ayant subi un dommage à la suite d'une calamité naturelle, qui ont été payées ou attribuées au cours d'une période de quarante mois qui débute à partir du premier jour du mois qui suit celui endéans lequel la calamité naturelle a eu lieu et qui sont imposables conformément à l'article 31, alinéa 2, 1° et 2°, du CIR 92, à l'exclusion du double pécule de vacances, de la prime de fin d'année et des arriérés de rémunérations.

Le montant total de dispense de versement de précompte professionnel qui est admis par em-

ployeur et par calamité naturelle, le cas échéant majoré des intérêts moratoires dus pour ce précompte, ne peut être plus élevé que 25 % de la différence entre, d'une part, les coûts résultant du dommage subi comme conséquence directe de la calamité naturelle, qui a été définitivement déterminé par la Région et qui a été repris par l'employeur dans le formulaire visé ci-après et, d'autre part, l'aide et les indemnités qui ont été attribuées à l'employeur, par la Région et par d'autres pouvoirs publics, ou par un assureur, en compensation de ce dommage.

Pour obtenir la dispense de versement du précompte professionnel, l'employeur doit fournir la preuve qu'il répond aux conditions prévues et la tenir à la disposition du SPF Finances. Le Roi déterminera les modalités pour fournir cette preuve.

Par ailleurs, pour rendre possible la coordination avec la Région compétente, la mesure requiert aussi qu'un formulaire unique soit remis par l'employeur préalablement à l'application de la dispense, lequel doit permettre à l'administration fiscale de pouvoir vérifier le montant du dommage provoqué par la calamité naturelle, de même que le montant de l'aide publique auprès de la Région compétente. Ce formulaire sera établi par le Roi.

La nouvelle mesure est applicable aux calamités naturelles ayant eu lieu à partir du 1^{er} juillet 2021. La dispense est applicable aux rémunérations payées ou attribuées à partir du 1^{er} août 2021.

● BERNARD MARISCAL
Conseiller fiscal

¹ La loi du 26 décembre 2022 modifiant la loi du 15 mai 2014 portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance, relatif à la seconde prolongation de la période d'application des zones d'aide et introduisant une dispense de versement de précompte professionnel pour les employeurs touchés par une calamité naturelle, M.B., 13 janvier 2023.

L'administration fiscale a publié une circulaire consacrée à la limitation de la déduction des intérêts à l'I.Soc.

La déduction des intérêts, lorsqu'elle se révèle excessive, voire abusive, constitue l'une des techniques utilisées par des sociétés pour éroder la base imposable des États.

Pour ce motif, le droit interne belge, ayant transposé la directive dite ATAD¹, comporte une disposition (*i.e.* l'article 198/1 du CIR 92) qui fut introduite dans le cadre de la réforme I.Soc., et dont l'objectif est précisément de limiter la déduction des intérêts (sur des capitaux empruntés).

En résumé, ladite disposition prévoit que, sans préjudice de l'application des limitations de déduction des intérêts prévues aux articles 54 et 55 du CIR 92, les charges d'intérêts nettes ne sont pas considérées comme des frais professionnels dans la mesure où elles excèdent certains plafonds fixés par le législateur.

En principe, le régime de la limitation de la déduction des intérêts (art. 198/1 CIR 92) s'applique tant aux personnes morales belges soumises à l'I.Soc. qu'aux établissements belges de personnes morales étrangères soumises à l'INR/Soc.

Ce régime légal fut modifié à plusieurs reprises et, dernièrement, à la suite de la loi du 20 décembre 2020².

Une circulaire administrative récente du 12 janvier 2023³ fait le point sur ce régime légal et ses différentes conditions d'application. Elle commente également en détail les nouveautés introduites respectivement par la loi du 20 décembre 2020 ou l'arrêté royal du 7 juin 2021.

Ainsi, elle précise en particulier comment interpréter les expressions nouvelles « coûts et produits économiquement similaires à des intérêts » ou « projet d'infrastructure publique à long terme » (cf. point 2 de la circulaire 2023/C/8), ayant remplacé celle de « projet de partenariat public-privé » (cf. point 3.3 de la circulaire 2023/C/8).

Une lecture attentive de cette circulaire administrative est donc vivement conseillée.

● GAËTAN ZEYEN
Avocat fiscaliste au barreau de Bruxelles

¹ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (« Anti-Tax Avoidance Directive », en abrégé, « ATAD »).

² Loi du 20 décembre 2020 portant des dispositions fiscales diverses et de lutte contre la fraude urgentes, M.B., 30 décembre 2020.

³ Circulaire 2023/C/8 du 12 janvier 2023 relative à la limitation de la déduction des intérêts.

L'évolution du traitement fiscal des plus-values sur actions

FREDERIK FOGLI*

Conseiller à la cour d'appel de Bruxelles
Maître de Conférences ULiège, membre du Tax Institute (ULiège – HEC Liège)

JORDAN OPRENYESZK*

Avocat au Barreau de Bruxelles
Maître de Conférences ULiège, membre du Tax Institute (ULiège – HEC Liège)

Nous écrivions en 2015 que l'actualité politique de l'époque illustre combien l'imposition des plus-values sur actions restait l'un des « sujets tabous » de la fiscalité belge, tant elle touchait à l'un de ses principes fondamentaux, lequel par une protection relative du patrimoine privé, venait contrebalancer – partiellement – l'imposition record des revenus du travail et ce, même si une tendance se dessinait afin de multiplier les hypothèses d'exception au principe historique de la non-imposition¹. Ces termes sont restés d'une troublante actualité puisque les négociations gouvernementales en cours au sujet de la réforme de l'impôt sur les revenus visent, une fois encore, à la réduction de la pression fiscale sur les revenus du travail et à l'introduction d'une taxation généralisée sur les plus-values sur actions².

Des fondations solides : la gestion normale du patrimoine privé

Les plus-values qu'une personne physique réalise en dehors de l'exercice de son activité professionnelle ne sont normalement pas soumises à l'impôt et ce, à défaut de texte les imposant expressément. Par exception, les plus-values réalisées à titre privé deviennent taxables lorsqu'elles sont réalisées dans le cadre d'opérations qui excèdent « la gestion normale du patrimoine privé en biens immobiliers, valeurs de portefeuilles et objets mobiliers »³.

Dans cette dernière hypothèse, les plus-values sont taxées à un taux spécial distinct de 33 %, à majorer des additionnels communaux⁴.

La question cruciale est naturellement celle de savoir dans quelle mesure un ou des actes excède(nt) la « gestion normale » du patrimoine d'un contribuable. Cette question a été largement débattue en jurisprudence pendant des décennies. L'étude de celle-ci permet de déceler en filigrane l'idée de la « gestion en bon père de famille », par opposition à l'idée de « spéculation ». D'une manière générale, il est tenu compte des critères liés à la fréquence et à la répétition des opérations, à leurs modes de financement (sur fonds propres ou en recourant à l'emprunt), aux moyens mis en œuvre, etc., étant entendu que les décisions jurisprudentielles se fondent sur un faisceau d'éléments et non sur un critère unique pour qualifier une opération.

S'agissant plus particulièrement de titres cotés en Bourse, l'administration reconnaissait elle-même historiquement,

dans son commentaire du Code des impôts sur les revenus de 1964, que les opérations y relatives relevaient de la gestion normale du patrimoine : « on doit en effet déduire du déroulement des débats parlementaires sur le projet qui est devenu la L.20.11.1962 [CIR], que les Chambres législatives ont approuvé implicitement la déclaration faite à ce sujet par le Ministre des Finances, déclaration suivant laquelle « les achats et ventes de valeurs mobilières, à terme comme au comptant, devraient être considérés comme des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé, à moins qu'ils n'acquiescent le caractère d'une occupation lucrative à cause de leur répétition »⁵.

Partant de l'hypothèse que l'on se trouve en dehors du cadre de la gestion normale du patrimoine privé, la question s'est posée de savoir quel est le montant du revenu imposable. L'administration, suivie en cela par la jurisprudence, considérait traditionnellement que la totalité de la plus-value était soumise à l'impôt. Dans une étude remarquable, le professeur Baltus avait invoqué que l'article 90, 1^o, du CIR 92 ne soumet pas à l'impôt, en cas d'aliénation d'un bien du patrimoine privé, la plus-value réalisée ; il soumet à l'impôt uniquement les bénéfices ou profits qui résultent de l'opération sortant de la gestion normale⁶. Cette thèse a été plaidée avec succès devant la Cour de cassation, qui a dit pour droit que « l'article 90, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne soumet pas à l'impôt la plus-value réalisée à l'occasion d'une vente excédant les limites de la gestion du patrimoine privé, mais uniquement le bénéfice ou profit qui résulte d'une telle opération »⁷.

* Les auteurs expriment des opinions personnelles qui n'engagent pas les institutions auxquelles ils sont attachés.

1 V. F. FOGLI et R. ALVAREZ CAMPA, « Le traitement fiscal des plus-values sur actions », in *L'acquisition d'une société*, Anthemis, 2015, pp. 363-400. Le présent article est tiré de la mise à jour de cette étude : F. FOGLI et J. OPRENYESZK, « Le traitement fiscal des plus-values sur actions », in *L'acquisition d'une société*, 3^{ème} éd., Anthemis, 2022, pp. 375-421.

2 D.-E. PHILIPPE, « Cessions d'entreprise : le spectre de la taxation généralisée des plus-values sur actions », *Sem. Fisc.*, 2022/35, n° 537.

3 Art. 90, 1^o, CIR 92.

4 Art. 171, 1^o, a), CIR 92.

5 *Rapp. Com. Fin., Doc. parl., Sénat*, 1961-1962, n° 366, p. 148, Com.I.R. 92, n° 90/8.

6 M. BALTUS, « La base imposable des cotisations établies sur le résultat d'opérations non spéculatives mais sortant du cadre de la gestion normale du patrimoine privé », *J.D.F.*, 2004, p. 198 ; voy. également, J. KIRKPATRICK, « La portée de l'article 90, 1^o, du Code des impôts sur les revenus en matière de plus-values réalisées sur l'aliénation d'actions, spécialement en cas de « cession interne » », *J.D.F.*, 2004, p. 194.

7 *Cass.*, 30 novembre 2006, R.G.C.F., n° 1, 2007, p. 40, note de T. AFSCHRIFT, « Le mode de calcul du bénéfice imposable à titre de revenus divers en cas de cession d'actifs comportant une plus-value ».

Les premières lézardes à l'impôt des personnes physiques

La loi du 11 décembre 2008 a inséré dans le Code des impôts sur les revenus un article 90, 9°, 1^{er} tiret, qui visait à contrer l'évolution jurisprudentielle initiée par la Cour de cassation évoquée ci-avant⁸. Cette disposition intègre, dans les revenus divers taxables, « les plus-values sur actions ou parts qui sont réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux de ces actions ou parts, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé ».

Il s'agit donc de taxer, au taux de 33 %, la totalité de la plus-value et non plus sa seule quotité « anormale ».

Par ailleurs, aux termes de l'article 90, 9°, 2^e tiret, CIR 92, les revenus divers comprennent « les plus-values réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à une personne morale [non résidente], d'actions ou parts représentatives de droits sociaux d'une société résidente si, à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la cession, le cédant, ou son auteur dans les cas où les actions ou parts ont été acquises autrement qu'à titre onéreux, a possédé *directement ou indirectement*, à lui seul ou avec son conjoint, ses descendants, ascendants et collatéraux jusqu'au deuxième degré inclusivement et ceux de son conjoint, plus de 25 p.c. des droits dans la société dont les actions ou parts sont cédées »⁹. Ces plus-values sont taxables au taux distinct de 16,5 %, à majorer des centimes additionnels.

De nouveaux soubresauts : la problématique des « plus-values internes » et l'évolution de l'approche du Service des Décisions Anticipées (ci-après, « SDA ») et de la jurisprudence

L'administration fiscale belge a tenté, dès le début des années 2000, de taxer ce que l'on appelle les plus-values « internes », à savoir celles qui sont réalisées par un dirigeant d'entreprise actionnaire dans le cadre de la cession des actions de la société dans laquelle il est actif à une holding ou une société de patrimoine constituée pour les besoins de la cause.

Par le passé, le SDA subordonnait l'octroi d'une décision favorable quant à l'exonération des plus-values sur actions et parts, au respect par les demandeurs des engagements « de moratoire de trois ans ». Depuis 2013, le SDA s'est écarté de l'exigence du simple respect de ces engagements, pour examiner l'opération à la lumière des critères retenus par la jurisprudence¹⁰. Il vérifiait en outre que l'opération d'apport ou de cessions des actions ou parts n'était pas utilisée pour distribuer aux associés, en exonération d'impôt, les liquidités accumulées dans une société. À cet effet, le SDA écrivait en 2013 : « il sera accordé plus d'importance à ce qu'une motivation détaillée soit fournie afin d'étayer la justification (en règle générale) de l'opération d'apport tout comme – en ce qui concerne spécifiquement la problématique des “liquidités excédentaires” – la justification

des placements existants et la destination future des liquidités excédentaires »¹¹.

Le législateur a décidé de mettre fin à la pratique des plus-values internes en insérant, par la loi du 25 décembre 2016, une règle particulière à l'article 184 du CIR 92. Lorsque la plus-value réalisée par un apporteur personne physique relève de la gestion normale du patrimoine privé, le capital libéré apporté à la société bénéficiaire correspond, pour les apports effectués à partir du 1^{er} janvier 2017, au capital libéré de la société « apportée ».

La partie de la valeur d'apport excédant ce capital libéré est considérée comme une réserve taxée dont la distribution, à l'occasion d'une réduction de capital, sera soumise au pré-compte mobilier¹².

Du point de vue légistique, il est remarquable – et sans doute pas très cohérent – que l'effet recherché – la taxation de l'actionnaire personne physique – soit atteint par une modification d'une règle de l'I.Soc.

Cette solution s'applique également en cas d'apport à une société étrangère¹³.

Les opérations de cessions d'actions (hypothèse distincte de la vente) ne sont pas visées par cette réglementation. À cet égard, le ministre¹⁴ avait considéré qu'en cas de vente, « une simple vente de parts ne constitue en effet pas une transaction grâce à laquelle des réserves peuvent être prélevées de la société à un taux fiscal avantageux » et que, le cas échéant, l'imposition peut « déjà être assurée » au moyen de la notion de « gestion normale du patrimoine privé » ou de l'abus fiscal.

En réponse à une question parlementaire, le ministre a d'ailleurs affirmé, de manière peu nuancée, que « comme expliqué dans l'exposé des motifs de la loi, une vente d'actions n'est pas une alternative pour un apport tel que décrit ci-avant. Le contribuable qui vend des actions à son propre holding réalise une plus-value sur actions, qui est imposable parce qu'elle ne relève pas de la gestion normale du patrimoine privé »¹⁵. En cas de vente d'actions permettant la réalisation d'une plus-value interne, il faudra, plus précisément, analyser au cas par cas les risques d'une taxation au titre de revenus divers.

Par ailleurs, la jurisprudence a commencé, au cours des dernières années, à faire usage de la disposition anti-abus de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 dans le cadre de l'examen des opérations de plus-values interne soumises aux tribunaux. Une première décision du tribunal de première instance de Bruges du 19 février 2018, largement commentée en doctrine¹⁶, a ainsi considéré, dans le cadre d'une opération de « plus-value interne », qu'en application de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92, une réduction de capital doit être reconsidérée comme une distribution de dividende.

⁸ Loi du 11 décembre 2008, M.B., 12 janvier 2009.

⁹ Voy. également les articles 94-96 du CIR 92.

¹⁰ Voy. supra.

¹¹ Avis de 2013 du S.D.A.

¹² J. VAN DIJK, « Plus-values internes : le gouvernement veut parer à la “technique d'évitement” », *Fiscologue*, 2016, n° 1494, p. 1.

¹³ Modifications utiles apportées à l'art. 18 CIR 92 ; I. RICHELLE, « Augmentation de capital », in *La fiscalité des revenus en pratique*, Larcier, 2021, p. 601.

¹⁴ Doc. Parl., Ch. repr., session 2016-2017, n° 54 2208/008, p. 16, cité par E.-G. LANG, « Le traitement des plus-values internes et des réductions de capital postérieures : le point après l'accord budgétaire pour 2018 », *Act. Fisc.*, n° 2017/31, www.monkey.be.

¹⁵ Question n° 1443 de G. GILKINET du 30 janvier 2017, citée par E.-G. LANG, *op. cit.*

¹⁶ Voy. not. D.-E. PHILIPPE et A. NOLLET, *Retour sur la première application jurisprudentielle de la mesure générale anti-« abus fiscal » en matière d'impôt sur les revenus*, T.F.R., 2019/4, p. 556.

Pour le surplus, il est remarquable que les cours et tribunaux conservent une classique analyse *in concreto* des notions de spéculation et de gestion normale du patrimoine privé¹⁷.

Depuis 2017, le SDA examine quant à lui systématiquement l'opération sous l'angle de l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92 et du nouvel article 184, alinéa 4, du CIR 92¹⁸.

Le mouvement n'épargne pas les plus-values sur actions à l'impôt des sociétés

Les plus-values réalisées sur actions sont, en principe, imposables à l'impôt des sociétés.

Toutefois, en application de l'article 192 du CIR 92, elles peuvent être exonérées sous certaines conditions. Cette exonération est motivée par la volonté de ne pas taxer une seconde fois des bénéficiaires qui ont déjà été taxés¹⁹. La réforme fiscale de l'impôt des sociétés²⁰ a introduit un alignement complet²¹ des règles d'exonération des plus-values sur actions ou parts, sur les conditions du régime des revenus définitivement taxés (ci-après, « RDT »)²².

Depuis le 1^{er} janvier 2018, pour bénéficier de l'exonération, une société qui réalise une plus-value sur actions ou parts doit démontrer que les titres :

- ne sont pas représentatifs du capital d'une société qui n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue à cet impôt ou qui est établie dans un pays dont les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique ou qui est établie dans une juridiction qui, à la fin de la période imposable, est reprise sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives (condition de taxation) ;
- représentent au moins 10 % du capital de la filiale ou une valeur d'investissement de 2.500.000 € au moment de leurs cessions (condition de participation) ;
- ont été détenus depuis au moins un an (condition de durée de détention).

L'analyse de ces conditions doit se faire au moment de la réalisation de la plus-value²³. Les nombreuses exceptions prévues en matière de RDT sont aussi applicables au régime des plus-values sur actions et parts²⁴. Du point de vue de la technique de la déclaration à l'I. Soc, l'exonération de la plus-value se fait par une majoration de la situation de début des réserves²⁵.

Ce durcissement des conditions d'exonération est, dans la pratique, sans conséquence pour les participations dans des sociétés liées, pour lesquelles la condition de participation fixée à

10 % est en principe toujours remplie. Il n'en va pas de même pour les participations détenues dans le cadre d'un portefeuille de placement ordinaire, par exemple pour des investissements dans des actions cotées en bourse²⁶.

Tabula rasa : vers la taxation généralisée des plus-values sur actions ?

L'accord de gouvernement²⁷ prévoit une large réforme fiscale, avec pour objectif de rendre le système fiscal plus équitable, moderne, simple et neutre. Ce processus de réforme a commencé par la rédaction d'une note de vision générale qui pourra ensuite servir de guide pour une concrétisation de la réforme, en vue de finalement rédiger la législation.

La note, fruit de la consultation d'un large groupe d'experts placé sous l'égide du professeur Mark Delanote, de l'UGent, a été publiée le 5 juillet 2022²⁸.

La note prévoit l'assujettissement à l'impôt de tous les revenus du patrimoine, y compris les plus-values. Cela implique plusieurs conséquences, à savoir une réévaluation des régimes d'exonération existants et des taxes indirectes qui ont été introduites dans le passé pour compenser ces exonérations. Cette approche implique également que les plus-values, qui sont actuellement exonérées en grande partie, soient soumises à l'impôt, étant entendu que les moins-values doivent également être prises en compte du point de vue fiscal²⁹. En effet, la double imposition ne peut évidemment pas être l'intention³⁰.

Il est proposé de soumettre les revenus du patrimoine à un taux de base unique. Ce principe est aussitôt tempéré car « la constatation d'une double imposition économique est [...] une raison valable pour éventuellement prévoir des taux réduits pour les dividendes et les plus-values sur actions ». Il est précisé que ces taux réduits doivent nécessairement s'accompagner de mesures plus strictes à l'égard du passage en société motivé par des raisons fiscales³¹.

En tant qu'hypothèse de travail, un taux de 15 % sur les plus-values sur les actions et sur les dividendes est considéré comme étant « certainement réaliste et justifiable »³². Une alternative proposée consiste à soumettre les dividendes et les plus-values sur actions au taux de base de 30 %, tout en réduisant la charge fiscale dans le chef des sociétés³³.

Face au problème de la double imposition, le rapport prône l'imputation et le report cohérents des moins-values³⁴. L'impact budgétaire de cette déductibilité des moins-values ne fait toutefois pas l'objet d'une estimation chiffrée.

17 Voy. not. F. FOGLI et J. OPRENYESZK, *op cit*, spécialement la recension sélective des décisions commentées, pp. 388-394.

18 Plusieurs centaines de décisions sont consultables sur le site du SDA : www.ruling.be ; pour des exemples postérieurs à 2016, voy. not. la recension sélective in F. FOGLI et J. OPRENYESZK, *op. cit.*, pp. 398-412.

19 G. GALLEA et A. THILMANY, « Exonération des plus-values réalisées sur actions d'une "société intermédiaire" : mieux vaut recevoir un dividende ! », *Act. Fisc.*, n° 2020/40, www.monkey.be.

20 Art. 192 CIR 92, modifié par l'art. 24 de loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, M.B., 29 décembre 2017.

21 H. LAMON et S. VAN LEYNSELE, « La fiscalité des actionnaires et autres détenteurs de titres », in *La fiscalité des revenus en pratique*, Larcier, 2021, p. 433.

22 Art. 192, § 1^{er}, CIR 92 : « [...] sont aussi intégralement exonérées dans la mesure où les revenus éventuels de ces actions ou parts sont susceptibles d'être déduits des bénéfices en vertu des articles 202 et 203 ».

23 G. GALLEA et A. THILMANY, *op. cit.*

24 Pour un cas d'application lié à l'exclusion prévue à l'article 203, § 1^{er}, 5^o, CIR 92, voy. G. GALLEA et A. THILMANY, *op. cit.*

25 C. LENOIR, C. GILLOT et E. DASSY, « Les placements mobiliers en sociétés », *R.P.P.*, 2020/1-2, p. 17.

26 *Ibid.*, p. 17.

27 Voy. https://www.belgium.be/sites/default/files/Accord_de_gouvernement_2020.pdf.

28 M. DELANOTTE, *Note de vision générale concernant la réforme fiscale plus large*, juin 2022, consultable sur : https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/analyses/publications.

29 *Ibid.*, p. 98.

30 *Ibid.*, p. 99.

31 *Ibid.*, p. 100.

32 *Ibid.*, p. 103.

33 *Ibid.*, « Les mesures en question [...] peuvent être liées à l'importance des fonds propres (cf. déduction des intérêts notionnels) et/ou à l'importance des investissements réalisés (cf. déduction pour investissement) ou à l'emploi. Dans la mesure où ces mesures ciblées aboutissent à ce qu'elles ne soient utilisées que par les sociétés qui lèvent des fonds propres pour investir ou (plus largement) pour acquérir des actifs qui sont effectivement utilisés pour l'exploitation de la société, et contribuent dès lors à l'emploi, l'on pourra de cette manière aussi s'attaquer au problème de la double imposition économique. Une telle approche réduit également le risque de passage en sociétés pour des raisons fiscales. »

34 *Ibid.*, p. 104.

Un nouvel équilibre à reconstruire ?

Embrayant sur ce rapport, le ministre des Finances a proposé, le 17 juillet 2022, son épure pour une vaste réforme fiscale³⁵. Ce texte prétend opérer un « choix radical en faveur de mesures qui rétabliront la confiance dans notre système fiscal. Un système fiscal qui ne paralyse plus, mais offre des opportunités de croissance économique et de progrès social. Un système fiscal qui est la pierre angulaire de notre société et de notre économie ».

Dans son volet consacré aux revenus du patrimoine prévoyant un système fiscal équitable, qui traite tous les revenus du patrimoine de la même manière au taux d'imposition de 25 % en compensation d'une « réduction vigoureuse des charges sur le travail », il est prévu quant aux plus-values sur actions :

« Nous prenons également en compte les plus-values sur produits financiers.

Nous imposons à 15 % les plus-values réalisées sur les actions, obligations et autres produits financiers, car elles sont généralement constituées sur plusieurs années. Nous introduisons la taxe sur les plus-values, tout en respectant les droits acquis, et prenons en compte les moins-values. Nous supprimons les impôts existants sur la fortune ou les transactions patrimoniales, tels que la taxe annuelle sur les comptes-titres et la taxe sur les opérations de bourse.

Nous soutenons l'entrepreneuriat actif.

Développer une entreprise et employer des gens demande de l'initiative, de la créativité et de la persévérance. Nous récompensons cet entrepreneuriat actif par une exonération spéciale, bien que limitée, des plus-values sur actions si la société est transférée tout en maintenant son activité. »

35 V. VAN PETEGEM, *Épure pour une vaste réforme fiscale*, 18 juillet 2022, consultable sur : <https://vanpeteghem.belgium.be/sites/default/files/articles/Blauwdruk%20FR.pdf>.

Cette épure très succincte reprend, pour l'essentiel, les principes de taxation à un taux réduit de 15 % des plus-values sur actions, de non-taxation des plus-values historiques et de prise en compte des moins-values que l'on retrouve dans la note du Professeur Delanote.

Il est remarquable que ces nouveaux impôts soient couplés à la suppression des impôts existants sur la fortune ou les transactions patrimoniales, tels que la taxe annuelle sur les comptes-titres et la taxe sur les opérations de bourse. Faire et défaire, c'est toujours travailler...

Il reste à espérer que le législateur sera attentif au fait qu'une réforme d'une telle ampleur, remettant en cause des principes fondamentaux de notre fiscalité éprouvés depuis près de 60 ans, mérite un travail sérieux pour en apprécier de manière équilibrée et proportionnée tous les enjeux. Ce travail de fond devra donner naissance à un texte clair et stable, qui sera le premier garant d'une essentielle sécurité juridique. La récente réforme de la fiscalité des droits d'auteur constitue malheureusement un sérieux avertissement à cet égard, tant elle est révélatrice, pour citer les termes d'une juste sévérité du Professeur G. Kleynen, « du parfait exemple de la façon dont il ne faut pas légiférer »³⁶.

La proposition de « première phase de la vaste réforme fiscale » publiée par le Ministre le 2 mars 2023 ne reprend pas de taxation généralisée des plus-values sur actions. L'idée n'est toutefois pas abandonnée puisque le Ministre propose un doublement de la taxe sur les comptes-titres « en attendant l'élaboration d'un impôt proportionnel sur les plus-values »³⁷.

36 G. KLEYNEN, *Une réforme fiscale surréaliste et annonciatrice de nouvelles dérives*, *La Libre Eco*, 11 février 2023, p. 11.

37 V. VAN PETEGHEM, *Première phase de la vaste réforme fiscale*, 2 mars 2023, consultable sur : <https://vanpeteghem.belgium.be/sites/default/files/articles/Eerste%20fase%20bredere%20fiscale%20hervorming%20FR.pdf>.

L'acquisition d'une société De la préparation au financement de l'opération

Préface de Jean-Pierre Di Bartolomeo et de Laurent Renerken

Dans cet ouvrage, plusieurs spécialistes vous proposent de faire le point sur les questions les plus fondamentales et les plus actuelles qui se posent dans le cadre d'un processus complet d'acquisition.

En ce sens, sont notamment abordés : les techniques d'évaluation d'une entreprise, la préparation et la réalisation d'un business plan, le financement de l'acquisition, la rédaction des conventions, le traitement fiscal des opérations.

Parmi les nouveautés de cette année, épinglons les suivantes :

- L'intelligence économique comme aide à la préparation du plan d'affaires
- L'impact de la hausse du taux d'intérêt sur la valorisation des entreprises
- Les nouvelles technologies et la due diligence
- Les effets des crises systémiques (COVID-19, modifications économiques et géopolitiques, etc.) sur les clauses contractuelles
- La responsabilité des auditeurs et conseils dans les appels à garantie en cas de faute dans l'audit et la rédaction des conventions
- L'implication du nouveau CSA sur l'acquisition d'une société
- La conclusion d'un crédit en vue de financer la distribution de dividendes
- La taxation des plus-values mobilières dans le cadre du projet de réforme fiscale mené par le ministre des Finances
- Les plus-values sur actions visées par la nouvelle convention fiscale belgo-française

Cette troisième édition de l'ouvrage intéressera de nombreux praticiens (experts-comptables et conseillers fiscaux, réviseurs d'entreprises, avocats, juristes, professionnels des bureaux de cession et d'acquisition, spécialistes de la fusion et acquisition) et leur sera utile pour satisfaire l'intérêt du client.

www.anthemis.be - commande@anthemis.be






2023 - 437 p. - 96 €

Notre programme de formations se décline en plusieurs volets.
Toutes les **Après-Midi de la Fiscalité** et les **Pratiques de Stage** sont déjà disponibles pour 2023.
Ce programme s'enrichit au fur et à mesure de **Cycles** et de **Journées thématiques**.
Nous vous proposons aussi un **catalogue d'E-learning** riche de plus de 50 formations.

Informations et inscriptions sur www.oecbb.be.

<p>PDS Pratiques de stage</p>	SPÉCIAL STAGIAIRES NOUVEAU	
Cycle « Des chiffres et des lois », le défi des stagiaires - Rencontre interdisciplinaire	30.03.2023 18h à 21h au Business Center d'Ohain 12.04.2023 17h à 19h au Tribunal de l'entreprise de Bruxelles	Gérard Delvaux, <i>Président OECCBB</i> Paul Dhaeyer, <i>Président du Tribunal de l'entreprise francophone de Bruxelles</i> Marie Dupont, <i>Vice-bâtonnière du barreau de Bruxelles</i> Mohamed Meyahed, <i>Président consulaire du Tribunal de l'entreprise francophone de Bruxelles</i>
<p>APMF Après-Midis de la Fiscalité</p>	APRÈS-MIDIS DE LA FISCALITÉ EN PRÉSENTIEL AU COMPLEXE IMAGIBRAINE, À BRAINE-L'ALLEUD DE 13H30 À 16H30	
PREMIER SEMESTRE 2023		
Actualités TVA	26.04.2023	Laurent Tainmont, Céline Joly, <i>Avocats fiscalistes</i>
Les opérations immobilières et la TVA - Constitution, cession ou rétrocession de droits réels sur des bâtiments - Impôts directs, droits d'enregistrement ou TVA	17.05.2023	Thierry Litannie, Sophie Sprio, <i>Avocats</i>
Commentaire de la déclaration IPP de l'exercice d'imposition 2023 (partie 1)	07.06.2023	Bernard Mariscal, <i>Conseiller fiscal et Benefits Expert</i>
Commentaire de la déclaration IPP de l'exercice d'imposition 2023 (partie 2)	14.06.2023	Roland Rosoux, <i>Conseiller technique IPP</i>
Commentaire de la déclaration I.SOC. de l'exercice d'imposition 2023 (partie 1)	21.06.2023	Roland Rosoux, <i>Conseiller technique IPP</i>
Commentaire de la déclaration I.SOC. de l'exercice d'imposition 2023 (partie 2)	28.06.2023	Olivier Evrard, <i>Conseiller-Expert ESO, SPF Finances</i>

		
<p>CYCLES EN PRÉSENTIEL BUSINESS CENTER, OHAIN</p>		
PREMIER SEMESTRE 2023		
<p>Cycle Déclaration IPP 2023 – revenus 2022 12 heures 4 soirées</p>	<p>15, 16, 23 et 30.05.2023 De 18h à 21h</p>	<p>Roland Rosoux, <i>Conseiller technique IPP</i></p>
<p>Cycle Déclaration I.SOC. 2023 – revenus 2022 12 heures 4 soirées</p>	<p>06, 13, 20 et 27 06.2023 De 18h à 21h</p>	<p>Olivier Evrard, <i>Conseiller-Expert ESO, SPF Finances</i></p>
<p>Cycle I.SOC. en profondeur ! 30 heures 10 soirées</p>	<p>04, 11, 17 et 25.05.2023 01, 08, 15, 22 et 29.06.2023 06.07.2023 De 18h à 21h</p>	<p>Pascale Hautfenne, <i>Avocate</i></p>
		
<p>JOURNÉES THÉMATIQUES EN PRÉSENTIEL</p>		
PREMIER SEMESTRE 2023		
<p>Journée spéciale Fiscalité 2023 : Le fisc prendrait-il les contribuables pour des canards sauvages ?</p>	<p>28.03.2023 9h à 17h Ferme Mont-Saint-Jean, Waterloo</p>	<p>Thierry Litannie, Sébastien Watelet, Christophe Franssen, Roland Rosoux, Sophie Sprio, Jean-Benoît Capelle, <i>Avocats</i></p>
		
<p>SÉMINAIRES RÉSIDENTIELS POUR ALLIER FORMATION ET DÉTENTE !</p>		
<p>Croisière fluviale sur le Douro (Portugal/Espagne) 18 heures de formation TVA · Nouveautés TVA 2023 et rappels de quelques actualités 2022 · TVA et immobilier · TVA et révisions TVA - quelques éléments de procédure TVA · Unité TVA · TVA et avocats · TVA et autres professions libérales (le paramédical)</p>	<p>30.04.2023 au 07.05.2023</p>	<p>Laurent Tainmont, Céline Joly, <i>Avocats</i></p>

Des questions ?
N'hésitez pas à nous contacter au 02/ 343 02 12
ou à l'adresse info@oecobb.be

Actualités en matière de faillite

PIERRE THIRY
Avocat au barreau de Liège

Le droit de la faillite, à l'instar de celui de l'insolvabilité, est en constante évolution législative et jurisprudentielle. Ainsi, l'abandon du concept de commercialité pour celui d'entreprise n'est pas sans influence sur les dirigeants de celles-ci. Le souhait du législateur de favoriser le *fresh-start* l'a amené à repenser l'étendue du dessaisissement qui s'impose à un failli et à abandonner le concept d'excusabilité pour celui d'effacement. La jurisprudence fait également évoluer la matière comme on l'a encore constaté récemment sur ces sujets et celui de l'obligation de déclarer sa créance au passif d'une faillite.

Un dirigeant d'entreprise peut-il être déclaré en faillite ?

1.

Les articles XX.98 à XX.103 du Code de droit économique (ci-après, « CDE ») posent comme principe que la faillite est ouverte à tout « débiteur » qui a cessé ses paiements de manière persistante et dont le crédit se trouve ébranlé.

Cette notion de « débiteur » renvoie à celle d'« entreprise », définie comme « chacune des organisations suivantes :

- a. Toute personne physique qui exerce à titre indépendant une activité professionnelle ;
- b. Toute personne morale ;
- c. Toute autre organisation sans personnalité juridique

[...] ».

2.

Cette modification législative, abandonnant la notion de commerçant, a posé la question de savoir si un dirigeant d'entreprise personne physique pouvait être qualifié d'entreprise ou non avec, pour conséquence, l'accès des personnes concernées tant aux procédures de réorganisation judiciaire qu'à celles de faillite.

Cette question a fait l'objet de controverses doctrinales et jurisprudentielles¹. Ainsi, les juridictions de l'entreprise tantôt reconnaissaient à ces personnes la qualité d'entreprises², tantôt leur déniaient cette qualité³.

La jurisprudence des juridictions du travail s'est également montrée divisée sur la question⁴, laissant ainsi le dirigeant d'en-

treprise personne physique face à une situation d'insécurité juridique.

3.

Par son arrêt du 18 mars 2022⁵, la Cour de cassation a décidé que :

« Une personne physique n'est une entreprise que lorsqu'elle constitue une organisation consistant en un agencement de moyens matériels, financiers ou humains en vue de l'exercice d'une activité professionnelle à titre indépendant. [...] Le gérant ou l'administrateur d'une société qui exerce son mandat en dehors de toute organisation propre n'est pas une entreprise. »

Cet arrêt restreint l'accessibilité des dirigeants d'entreprise personnes physiques au régime de la faillite.

4.

L'examen de la jurisprudence des juridictions de fond postérieure à cet arrêt de principe nuance toutefois ce constat : les tribunaux de l'entreprise conservent bien entendu un pouvoir d'appréciation quant à l'existence d'une organisation propre dans le chef des personnes concernées.

Ainsi, le Tribunal de l'entreprise de Liège, division de Namur⁶, a rappelé ce principe avant de déclarer la faillite d'un administrateur personne physique, constatant qu'il :

- dirigeait seul les sociétés dont il était administrateur ;
- percevait une rémunération pour ses mandats ;
- était assujéti au régime de la sécurité sociale pour travailleurs indépendants ;
- tenait une comptabilité simplifiée démontrant que ses rémunérations d'administrateur étaient sa seule source de revenus professionnels ;
- que les sociétés dont il était administrateur poursuivaient un objet économique et commercial, « et non purement patrimonial comme dans le cas soumis à la censure de la Cour de [c]assation ».

¹ Voy. not., pour un rappel de ces controverses, Z. PLETINCKX, « Le dirigeant d'entreprise peut-il être déclaré en faillite ? Fin d'une controverse ou début de nouvelles discussions ? », J.T., 2022, n° 6899, pp. 317 et s.

² Voy. not. Trib. entr. Liège (div. Liège), 11 juin 2018, J.L.M.B., 2019, p. 684 ; Bruxelles, 21 décembre 2018, J.L.M.B., 2019, p. 676.

³ Mons, 5 février 2019, J.L.M.B. 2019, pp. 678-684, Trib. entr. Liège (div. Liège), 12 décembre 2018, J.L.M.B., 2019, p. 696.

⁴ Voy. p. ex., pour un refus d'admissibilité à un règlement collectif de dettes, C. trav. Liège (div. Neufchâteau), 3 avril 2019, J.L.M.B., 2019, p. 461, et, pour une admissibilité, C. trav. Mons, 16 juin 2020, rôle 2020/BM/2, Sem. soc., 2021/44.

⁵ Cass. (1^{re} ch.), 18 mars 2022, J.T., 2022, n° 6899, p. 324.

⁶ Trib. entr. Liège (div. Namur), 24 mai 2022, J.T., 2022/26, pp. 456-457.

Le dessaisissement

6.

L'article 16 de la loi sur les faillites organisait un dessaisissement général⁷ tout au long de la procédure de faillite, depuis le jugement déclaratif jusqu'à la clôture. Dès lors, durant cette période, le débiteur ne pouvait plus poser aucun acte d'administration sur ses biens, seul le curateur disposant de ce droit.

Les exceptions à ce dessaisissement étaient alors les suivantes.

- Les biens insaisissables par nature, comme les droits extrapatrimoniaux ou exclusivement attachés à la personne du failli (droits liés au mariage, à l'autorité parentale, à un contrat d'assurance-vie...)⁸.
- Les biens insaisissables en vertu de l'article 1408 du Code judiciaire, à l'exception des biens indispensables à la profession du saisi.
- Les revenus insaisissables en vertu des articles 1409 à 1412 du Code judiciaire ou en vertu de lois particulières.
- Les indemnités accordées au failli pour la réparation du préjudice lié à la personne et causé par un acte illicite (intérêts civils).
- Le secours alimentaire accordé par le curateur en application de l'article 48, alinéa 1^{er}, de la loi sur les faillites.

7.

Les conséquences de ce dessaisissement général étaient fort lourdes pour le failli qui ne se voyait guère motivé à se réinsérer économiquement, dans la mesure où la partie saisissable de ses revenus promérités postérieurement au jugement déclaratif de faillite et jusqu'à la clôture de la procédure faisait profit à la masse faillie.

Afin de remédier à cette situation et d'inciter le failli à reprendre une activité professionnelle, le législateur a décidé de limiter le dessaisissement⁹ en excluant les biens, montants et revenus qui font profit au failli à partir du jugement déclaratif de faillite, pour autant que cela soit en vertu d'une cause postérieure à celui-ci.

8.

Le nouveau critère de « cause postérieure » a donné lieu à interrogation, notamment en matière de créance : faut-il avoir égard à la date de naissance ou d'exigibilité d'une créance pour déterminer si elle échappe ou non au dessaisissement ? La réponse apportée par la jurisprudence n'est pas uniforme.

En matière de contrat de travail, par son arrêt du 31 mars 2022¹⁰, la Cour de cassation a décidé que « les revenus qui proviennent de prestations de travail exécutées par le failli après la date de la faillite sont exclus de l'actif de la faillite, même si le contrat de travail a été conclu avant la faillite ».

En revanche, le Tribunal de l'entreprise de Liège, division de Namur, a adopté une position divergente dans le cadre d'un litige opposant un failli et son curateur au sujet de la rémunération proméritée dans le cadre de la poursuite d'une mission

d'expertise qui lui avait été confiée avant le jugement déclaratif de faillite.

Par jugement du 23 mars 2021¹¹, le tribunal a donné cette fois raison au curateur, estimant que cette mission, octroyée antérieurement au jugement déclaratif, faisait partie de l'actif que l'agent du concours avait pour mission de réaliser.

La prudence s'impose donc en la matière et il doit être conseillé d'informer le curateur de l'existence de toute mission ou convention dont l'exécution pourrait se poursuivre postérieurement à la faillite et justifier d'une rémunération dans le chef du failli.

La déclaration de créance : est-elle obligatoire et quels sont ses effets ?

9.

Afin de permettre au curateur de déterminer l'ampleur du passif ainsi que la catégorisation des créanciers en vertu de leur cause de préférence légitime éventuelle, le Code de droit économique « ordonne aux créanciers du failli de faire la déclaration de leur créance, dans le Registre, dans un délai qui ne peut excéder 30 jours à compter du jugement déclaratif de faillite »¹².

Les créanciers peuvent cependant déposer une déclaration de créance tout au long de l'année suivant le jour du jugement déclaratif de faillite¹³.

10.

La doctrine rappelle que, sauf dol ou fraude¹⁴, « l'addition d'une déclaration de créance dans le procès-verbal de vérification des créances lie définitivement le créancier produisant, le curateur et les autres créanciers. Il n'est plus possible ultérieurement de revenir sur cette admission. L'admission d'une créance au passif de la faillite, sans réserve ni contredit manifesté dans le délai imparti, constitue, en principe, un acte juridique irrévocable »¹⁵.

Cette irrévocabilité n'est cependant pas absolue : un créancier a la possibilité, dans le délai d'un an suivant la date du jugement déclaratif de faillite, de déposer une nouvelle déclaration de créance de manière à modifier celle qui aurait été admise par le curateur¹⁶.

11.

Le principe de l'obligation de déclaration de créance visée à l'article XX.155, § 1^{er}, du CDE a été mis à mal par deux arrêts récents de la Cour de cassation, en ce qui concerne le rétenteur¹⁷ et les créanciers hypothécaires et privilégiés inscrits¹⁸.

7 I. VEROUSTRÆTE, *Manuel de la continuité des entreprises et de la faillite*, Kluwer, 2011, p. 414.

8 F. GEORGE, *Le droit des contrats à l'épreuve de la faillite*, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 420 et s.

9 I. VEROUSTRÆTE, *Manuel de l'insolvabilité de l'entreprise*, Kluwer, 2019, p. 787.

10 Cass., 31 mars 2022, n° C.21.0160.N, J.T.T., 2022/18, n° 1432, p. 301.

11 Trib. entr. Liège (div. Namur), 23 mars 2021, J.L.M.B., 2021, p. 1602.

12 Art. XX.104 CDE.

13 L'article XX.165 du CDE, alinéa 3, dispose que « le droit d'agir en admission se prescrit par un an à dater du jugement déclaratif de faillite ».

14 Cass., 18 septembre 2008, J.L.M.B., 2008, p. 1598.

15 I. VEROUSTRÆTE, *Manuel de l'insolvabilité de l'entreprise*, op. cit., 2019, n° 1224.

16 Ibid., n°s 1224-1227.

17 Cass., 16 janvier 2020, RG n° C.19.0298.N, www.juportal.be.

18 Cass., 12 mars 2020, RG n° C.19.0437.N, www.juportal.be.

L'effacement

12.

Le concept d'excusabilité de la loi sur les faillites a été remplacé par celui d'« effacement » visé à l'article XX.173 du CDE.

À cette occasion, le législateur a souhaité encourager davantage la *fresh-start* afin de « promouvoir la seconde chance qui encourage l'entrepren[eu]riat et permet un nouveau départ. [...] »¹⁹.

13.

Au contraire de l'excusabilité, le failli doit solliciter le bénéfice de l'effacement.

L'article XX.173, § 2, du CDE précise en effet que « l'effacement est uniquement octroyé par le tribunal à la requête du failli, requête qu'il doit ajouter à son aveu de faillite ou déposer dans le Registre au plus tard 3 mois après la publication du jugement de faillite [...] ».

Les controverses liées à ce délai de trois mois²⁰ ont pris fin à la suite de deux arrêts de la Cour constitutionnelle. Le premier, du 22 avril 2021²¹, a décidé que le délai violait les articles 10 et 11 de la Constitution au motif que « le dépassement du délai de forclusion en cause produit des effets disproportionnés pour le failli [...] ». Le second, du 21 octobre 2021²², a ensuite annulé cette disposition.

La requête en effacement peut donc être déposée à tout moment au cours de la procédure par le failli personne physique.

14.

L'article XX.173 du CDE inverse le contentieux en matière d'effacement puisqu'il permet à tout intéressé de s'opposer à cette mesure par le dépôt d'une requête en refus d'effacement.

Le demandeur en refus d'effacement doit alors démontrer que le failli a commis des fautes graves et caractérisées qui ont contribué à la faillite.

La doctrine considère que la jurisprudence relative aux conditions de refus d'excusabilité reste « largement pertinente *mutatis mutandis* »²³, puisque faisant référence à la notion de « faute grave ayant contribué à la faillite » qui « signifie que l'acte doit être perçu par tous comme fautif et que cette faute, que n'aurait pas commise le dirigeant raisonnablement prudent et diligent, heurte des normes essentielles de la vie en société »²⁴.

15.

L'article XX.173, § 3, du CDE permet au tribunal de refuser l'effacement totalement ou partiellement.

Le Tribunal de l'entreprise du Hainaut, division Charleroi, s'est saisi de cette possibilité et, dans le cas d'espèce a décidé que, « eu égard aux montants respectifs du passif de la faillite et des revenus de [la faillie], il y a lieu de réduire l'ensemble des dettes admises au passif de la faillite de cette dernière de 75 % »²⁵.

19 Doc. parl., Ch. repr., 2016-2017, n° 54-2407/001.

20 D. PASTERGER, « De l'excusabilité à l'effacement : le point sur les mécanismes de *fresh-start* et de décharge des cautions, dans le Livre XX du Code de droit économique », RDC, 2018/3, p. 268.

21 C.C., 22 avril 2021, n° 62/2021, www.const-court.be.

22 C.C., 21 octobre 2021, n° 151/2021, www.const-court.be.

23 P. VANDEWEYER et D. PASTERGER, « Examen de jurisprudence en matière d'effacement (et d'excusabilité) : exorde (et épilogue) », RDC, 2020/6, p. 751.

24 Trib. entr. Hainaut (div. Mons), 8 février 2021, J.L.M.B., 2021/26, pp. 1174 et s.

25 Trib. entr. Hainaut (div. Charleroi), 19 janvier 2021, J.L.M.B., 2021/26, pp. 170 et s.

16.

L'article XX.173, § 1^{er}, du CDE dispose que le failli qui bénéficie de l'effacement « sera libéré envers les créanciers du solde des dettes » à l'exception de celles visées par l'article XX.173, § 1^{er}, alinéa 2, du CDE soit :

- les dettes alimentaires du failli ;
- les dettes qui résultent de l'obligation de réparer le dommage lié au décès ou à l'atteinte de l'intégrité physique d'une personne qu'il a causé par sa faute.

L'effacement ne bénéficie pas au codébiteur ni au constituant de sûretés personnelles en vertu de l'article XX.175 du CDE.

17.

L'article XX.174 du CDE règle le sort du conjoint et assimilé en confirmant qu'il profite de l'effacement octroyé au failli à l'exception des dettes personnelles ou communes « nées d'un contrat conclu par eux, qu'elles aient été ou non contractées seules ou avec le failli, et qui sont étrangères à l'activité professionnelle du failli ».

L'effacement ne profite donc pas au conjoint et assimilé en ce qui concerne les dettes étrangères à l'activité professionnelle du failli.

Le législateur a ainsi voulu réduire l'étendue de l'effet de l'effacement en faveur des proches du failli et éviter ainsi des situations jugées abusives²⁶.

26 Pour un rappel de l'évolution jurisprudentielle sous le régime de l'excusabilité, voy. not. D. PASTERGER, « De l'excusabilité à l'effacement : le point sur les mécanismes de *fresh-start* et de décharge des cautions, dans le Livre XX du Code de droit économique », op. cit., pp. 274 et s.

Sûretés et procédures d'insolvabilité : le nerf de la guerre

Sous la coordination d'Albane Toussaint et de Florence George

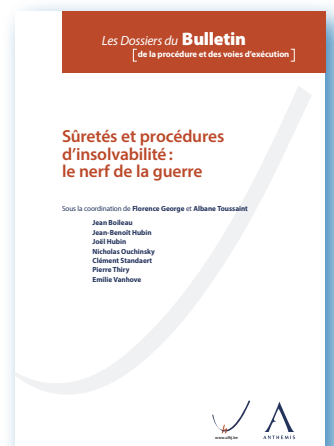
Un tour d'horizon complet et pratique des sûretés face aux procédures d'insolvabilité

Dans le cadre de cet ouvrage, les récents développements législatifs et jurisprudentiels relatifs aux sûretés réelles mobilières sont examinés.

Ensuite, les auteurs se penchent sur l'incidence des différentes procédures d'insolvabilité (règlement collectif de dettes, procédure de réorganisation judiciaire, faillite, dissolution judiciaire...) sur ces sûretés.

Cet ouvrage est, enfin, l'occasion de faire le point sur le rang occupé par les différents créanciers dans le cadre de ces procédures. Il propose ainsi un tour d'horizon de la situation à travers des problématiques actuelles.

www.anthemis.be - commande@anthemis.be



2022 – 204 p. – 83 €

Quelques points d'attention en matière de responsabilité et de fiscalité en cas de liquidation d'une société

LAURENT DONNAY DE CASTEAU

Avocat (Advisius), spécialiste en droit fiscal, professeur adjoint à la business school ESCP-Europe

Liquidier une société est plus simple à dire qu'à faire. Le récent ouvrage collectif *La dissolution et la liquidation des sociétés*¹ illustre l'ampleur du sujet, y compris dans ses développements récents. Le dernier chapitre de l'ouvrage susmentionné évoque plusieurs points d'attention autour de la responsabilité et de la fiscalité lors de la liquidation d'une société. Ces points sont importants, tant pour les actionnaires que pour les liquidateurs et les notaires. Nous évoquons ici quelques points d'attention concernant la fiscalité, et faisons renvoi à l'ouvrage pour une présentation plus étendue et détaillée, sur la double thématique de la responsabilité et de la fiscalité.

1. La liquidation et les comptes annuels

Prenons pour exemple la liquidation volontaire d'une société que nous dénommons ALPHA. Les actionnaires se réunissent en assemblée générale (ci-après, « AG ») et décident de la dissolution et de la mise en liquidation de cette société, en date du 20 mars 2023.

La dissolution engendre désormais la clôture de l'exercice comptable en cours. L'exercice comptable ordinaire d'ALPHA correspond à l'année civile. ALPHA voit donc son exercice ouvert le 1^{er} janvier 2023 clos le 20 mars 2023, avec un nouvel exercice courant du 1^{er} mars au 31 décembre 2023. L'existence d'un nouvel exercice s'ouvrant à la suite de la dissolution permet d'opérer une césure claire entre la responsabilité de l'organe de gestion (en exercice jusqu'au jour de la dissolution) et celle du liquidateur qui interviendra à compter de la dissolution jusqu'à la clôture de la liquidation. Seul le liquidateur d'ALPHA pourra agir à compter de la dissolution, notamment pour la convocation et la publication des comptes pendant la période de liquidation.

Du fait de l'acte de dissolution et de mise en liquidation le 20 mars 2023 :

- des comptes annuels sont établis du 1^{er} janvier au 20 mars 2023, sous la responsabilité des administrateurs qui étaient en fonction au cours de cette période. Ces comptes sont établis après le 20 mars. Ils sont présentés à une AG convoquée par le liquidateur, et sont ensuite publiés par l'intermédiaire du liquidateur ;
- des comptes annuels devront ensuite être établis (puis présentés à l'AG et enfin publiés) tant que la liquidation n'est pas clôturée, pour chaque période comptable s'achevant le 31 décembre ;
- des déclarations fiscales devront être souscrites et introduites pour chacune de ces périodes (y compris une déclaration pour l'exercice abrégé du 1^{er} janvier au 20 mars

2023). La loi fiscale indique clairement que le liquidateur en est responsable, mais nous recommandons aux (anciens) administrateurs de rester vigilants et de vérifier si le liquidateur accomplit bien ses obligations ;

- la dernière période comptable jusqu'à la clôture de liquidation voit l'AG appelée à se prononcer sur l'approbation des comptes de liquidation avant de prononcer la clôture. Ces comptes ne doivent pas être publiés. Une déclaration fiscale doit bien être souscrite, sous la responsabilité du liquidateur.

Si, au lieu de procéder à une liquidation volontaire selon la procédure ordinaire, ALPHA se trouve dans une situation permettant la clôture immédiate de la liquidation (art. 2:80 CSA²), l'AG peut prononcer la dissolution et la clôture de la liquidation au sein du même acte. Aucun liquidateur n'est nommé et aucune opération de liquidation n'est réalisée, si bien que, dans notre exemple, ALPHA est dissoute avec clôture immédiate le 20 mars 2023. Cette opération soulève plusieurs points d'attention, car la loi n'est pas explicite :

- nous recommandons que l'AG se prononce de manière anticipée sur les comptes d'ALPHA clos au 31 décembre 2022 avant l'AG du 20 mars 2023 statuant sur la dissolution et la clôture immédiate ;
- pour l'exercice comptable 2023, la CNC, dans son avis n° 2022/06, estime que des comptes annuels doivent être établis, le 20 mars 2023 dans notre hypothèse, et approuvés par l'AG de ce même jour juste avant de prononcer la clôture. Nous estimons qu'il n'existe pas d'obligation d'établissement de comptes annuels³, ni *a fortiori* d'approbation de tels comptes annuels⁴, ni en principe de publication, même si la prudence face à l'incertitude conduirait l'organe de gestion de la société dissoute à se protéger en

² Art. 2:81 CSA pour les liquidations judiciaires.

³ Pour plus de détails : F. MOURLON-BEERNAERT et L. DONNAY DE CASTEAU, « Questions spécifiques de responsabilité et de fiscalité en cas de liquidation de société », in *La dissolution et la liquidation des sociétés*, op. cit., pp. 282-284.

⁴ *Ibid.*, p. 286.

¹ M. BERNAERTS et al., *La dissolution et la liquidation des sociétés*, Limal, Anthemis, 2022.

procédant tout de même à un dépôt⁵. Le comptable devra en revanche bien établir un état comptable au 20 mars aux fins de la déclaration fiscale d'ALPHA (sans intégrer les écritures de réalisation liées à l'attribution des actifs aux actionnaires⁶);

- une déclaration fiscale doit être introduite pour l'exercice partiel jusqu'au 20 mars 2023.

2. L'enrôlement fiscal

L'enrôlement fait naître la dette fiscale, à condition que l'enrôlement soit valable (notamment il doit être enrôlé au nom du redevable, la société ALPHA). S'il est enrôlé au nom d'une autre personne que le redevable, l'enrôlement est nul. La vérification de la régularité de la dette d'impôt est donc importante, notamment au regard de la responsabilité des intervenants qui ne soulèveraient pas les irrégularités éventuelles.

Avant la clôture de liquidation, l'enrôlement est valable s'il est libellé au nom de la société dissoute ALPHA.

Après la clôture de la liquidation, l'enrôlement doit être réalisé au nom de la société « ALPHA liquidée, représentée par le(s) liquidateur(s) q.q. ». L'établissement d'une cotisation subsidiaire, voire d'une cotisation nouvelle par l'administration fiscale, permet de corriger un enrôlement erroné, pour autant que les formes et délais soient respectés. La question des délais reste discutée, notamment au regard du délai quinquennal à compter de la publication de la clôture de la liquidation.

En cas de clôture immédiate, il n'existe pas de liquidateur. Par conséquent, le formulé susmentionné ne peut pas être utilisé. L'administration fiscale considère que l'enrôlement doit être fait au nom du bénéficiaire⁷, selon un libellé qui laisse subsister certaines questions.

3. L'incidence de la liquidation sur les recours fiscaux

La société ALPHA, en tant que contribuable, peut avoir un recours fiscal (réclamation ou recours judiciaire) ouvert au moment où elle envisage une dissolution ou une clôture de liquidation. Un tel litige peut survenir également après la clôture de liquidation. Il est très important de mesurer l'incidence exacte des opérations de liquidation sur les recours fiscaux.

Tant qu'il n'y a pas de clôture de la liquidation, la société ALPHA conserve sa personnalité morale, si bien que la dissolution n'affecte pas les recours pendants. En revanche, la mise en liquidation d'ALPHA met un terme aux fonctions de l'organe d'administration d'ALPHA, et le liquidateur devient l'intervenant, tant pour les recours pendants que pour tout éventuel nouveau recours à introduire après la dissolution d'ALPHA.

L'incidence de la clôture de la liquidation sur les recours pendants est sujette à controverse⁸. Le liquidateur avisé évitera le risque de discussion en reportant la clôture jusqu'au moment

où il aura été statué de manière définitive sur tous les litiges (en attendant l'écoulement des délais de recours éventuels). Quant à un nouveau recours à introduire après la clôture d'une liquidation, après diverses discussions, il semble désormais admis qu'il subsiste un droit à introduire des recours fiscaux, sous le couvert de la survie passive de la société après la clôture de la liquidation, le cas échéant, au-delà du délai de cinq ans. L'acteur sera le liquidateur (si un liquidateur avait été nommé), à défaut, en principe, l'attributaire désigné dans l'acte de liquidation.

Conclusion

La liquidation engendre une série de questions variées concernant les comptes annuels, les flux vers les actionnaires et la dette fiscale (établissement et recours). Les commentaires sont multiples (circulaires administratives, positions d'ordres professionnels – réviseurs et CNC notamment –, doctrine) face à un cadre légal qui nécessiterait, sur certains points, des clarifications. La jurisprudence apporte alors les précisions requises. L'ouvrage susmentionné examine le sujet très technique de la liquidation. Nous y renvoyons pour l'examen plus détaillé du sujet, et notamment pour les questions de responsabilité qui peuvent se poser, même si ces questions ne doivent pas empêcher la liquidation, même en un seul acte, des sociétés. Ces questions doivent inciter chaque intervenant à agir avec prudence et diligence, dans le cadre posé.

⁵ *Ibid.*, pp. 287-288.

⁶ *Ibid.*, pp. 284-285.

⁷ Circulaire 2022/C/38 du 6 avril 2022 relative à l'ajout du § 4 à l'article 133 AR/CIR 92 par l'arrêté royal du 12 décembre 2021.

⁸ Pour plus de détails, F. MOURLON-BEERNAERT et L. DONNAY DE CASTEAU, « Questions spécifiques de responsabilité et de fiscalité en cas de liquidation de société », *op. cit.*, pp. 297-298.

La dissolution et la liquidation des sociétés

Droit des sociétés et aspects de droit civil, de droit comptable et de droit fiscal

Organiser sereinement et optimiser la dissolution et la liquidation de la société.

La matière de la dissolution et surtout de la liquidation est l'une de celles qui a fait l'objet d'une réforme en profondeur dans le Code des sociétés et des associations. Le législateur a regroupé les dispositions en matière de dissolution et de liquidation dans le Livre 2, consacré aux dispositions communes à toutes les personnes morales. Toutefois, outre que ces dispositions ne s'appliquent pas, par hypothèse, à la société simple, qui est dépourvue de personnalité morale, elles sont loin d'être communes à toutes les personnes morales, le législateur ayant, au sein de ces dispositions, fait une série de distinctions en fonction de la forme de la société mais aussi du caractère déficitaire ou non de la liquidation, et ces dispositions sont encore complétées par une série d'autres dispositions qui se trouvent, soit dans d'autres livres du Code des sociétés et des associations, soit dans d'autres lois.

Autant dire que la matière est complexe et requiert une attention de tous les instants.

Cet ouvrage :

- Fait la synthèse des règles applicables, tant sous l'angle du droit civil que du droit fiscal et du droit comptable ;
- Met en exergue des écueils à éviter ;
- Tire les leçons des deux premières années d'application du Code ;
- Propose des pistes pour organiser sereinement et optimiser la dissolution et la liquidation de la société.



2022 – 325 p. – 97 €

Revue des entreprises en difficulté

Rédacteurs en chef : Cédric Alter et Florence George

Depuis plusieurs années, le droit des entreprises en difficulté et les matières en lien avec celui-ci connaissent de profonds changements : adoption d'actes législatifs européens, réformes nationales, etc.

Parallèlement, la jurisprudence ne cesse de croître.

Face à cette inflation d'informations, le *Revue des entreprises en difficulté* a pour objectif de commenter ces évolutions.

Au travers d'articles de doctrine et de comptes-rendus de jurisprudence, la revue fournit des contributions inédites et originales rédigées par les meilleurs spécialistes, à destination des praticiens de l'insolvabilité juristes ou non désireux de se tenir informés et d'enrichir leurs connaissances en matière d'entreprises en difficulté.

Ce trimestriel fait appel à un comité de rédaction pluridisciplinaire, composé de professeurs d'universités, de magistrats, d'avocats, de réviseurs ainsi que d'experts-comptables et fiscaux afin de proposer des commentaires scientifiques et pratiques de qualité sur les sujets les plus pertinents et les plus actuels.

Outre la livraison de 4 numéros, l'abonnement annuel à la revue comprend également l'envoi d'une newsletter mensuelle couvrant l'actualité législative et jurisprudentielle.

En sus, l'abonnement au format papier donne automatiquement accès à la revue en version numérique.



2023 – 195 €

www.anthemis.be - commande@anthemis.be

Droit passerelle : quelques modifications intervenues au 1^{er} janvier 2023

Les règles en matière de droit passerelle ont été récemment modifiées¹. Le principe reste le même : octroi d'une prestation financière et maintien des droits sociaux en matière d'assurance obligatoire soins de santé et indemnités.

Pour rappel, pour bénéficier du droit passerelle, l'indépendant doit prouver son assujettissement à la sécurité sociale des travailleurs indépendants pendant les quatre trimestres qui précèdent, il doit être redevables de cotisations sociales d'indépendant à titre principal pour les trimestres précités, il doit avoir effectivement payé les cotisations sociales pour au moins quatre trimestres, pendant la période de seize trimestres qui précède le premier jour du trimestre qui suit le trimestre au cours duquel le fait se produit et il doit avoir sa résidence principale en Belgique.

Le premier changement concerne les situations qui permettent aux indépendants de solliciter le droit passerelle².

Sont maintenant visés les travailleurs indépendants³, aidants et conjoints aidants qui :

- interrompent ou cessent leur activité pour des raisons indépendantes de leur volonté. Cette notion vise les situations suivantes⁴ : une calamité naturelle, un incendie, une détérioration, une allergie, une décision d'un acteur économique tiers, un événement ayant des impacts économiques ou une faillite ;
- décident de cesser officiellement toute activité indépendante. Trois hypothèses sont ici visées : l'indépendant perçoit au moment de la cessation de son activité indépendante un revenu d'intégration social, il a obtenu un obtenu une dispense partielle ou totale du paiement des cotisations sociales pendant la période de douze mois précédant le mois de la cessation ou il ne dépasse pas le seuil de cotisation minimal, visé à l'article 12 de l'arrêté royal n° 38, tant pendant l'année de la cessation que pendant l'année précédente⁵.

Trois autres modifications doivent être soulignées.

1. Un cumul avec une activité professionnelle est à présent partiellement possible⁶.

Les règles sont les suivantes:

- Toute activité professionnelle doit avoir été cessée pendant au moins un mois civil complet.
- Pour chaque mois civil de cessation totale de l'activité professionnelle, l'indépendant peut cumuler le droit passerelle avec un revenu professionnel de la manière suivante :
 - pour le premier mois, la prestation est diminuée de 25 %,
 - pour le second mois, la prestation est diminuée de 50 %,
 - pour le troisième mois, la prestation est diminuée de 75 %.
- Le cumul est limité à 3 mois maximum.

2. Un cumul est également partiellement possible avec un revenu de remplacement⁷.

Un tel cumul est possible à condition que la somme de la prestation du droit passerelle et du revenu de remplacement ne dépasse pas le montant du droit passerelle. En cas de dépassement, le montant du droit passerelle sera diminué. Le cumul n'est ici pas limité dans le temps.

3. La période d'octroi est quelque peu allongée⁸.

Auparavant, l'octroi du droit passerelle était limité à douze mois⁹ maximum. À présent, une période complémentaire d'indemnisation peut être ouverte et ce après épuisement des 12 mois précités. Cette période complémentaire dépend du nombre de trimestres pendant lequel l'indépendant a constitué des droits pour sa pension¹⁰ :

- moins de douze trimestres : trois mois additionnels de prestations financières et un trimestre additionnel de droits sociaux ;
- de douze trimestres à moins de seize trimestres : quatre mois additionnels de prestations financières et un trimestre additionnel de droits sociaux ;
- de seize trimestres à moins de vingt trimestres : cinq mois additionnels de prestations financières et un trimestre additionnel de droits sociaux, etc. ;
- de vingt trimestres à moins de vingt-quatre trimestres : six mois additionnels de

prestations financières et deux trimestres additionnels de droits sociaux ;

- de vingt-quatre trimestres à moins de vingt-huit trimestres : sept mois additionnels de prestations financières et deux trimestres additionnels de droits sociaux.
- etc.

Le maximum étant de douze mois additionnels de prestations financières et quatre trimestres de droits sociaux si le total de quarante-quatre trimestres est atteint. Deux précisions importantes :

- le nombre de trimestres est calculé en fonction du nombre de trimestres pour lesquels l'indépendant a cotisé pour constituer des droits à la pension entre deux faits (par exemple, entre un incendie – premier fait – et la cessation pour raisons économiques – deuxième fait –). Ce n'est donc pas le nombre de trimestres couverts depuis le début de l'activité qui est pris en considération ;
- la période d'indemnisation par fait ne peut dépasser douze mois maximum.

Pour le surplus, les règles restent inchangées.

● GEOFFROY DEPLUS

Avocat au barreau de Mons

- 1 La loi programme du 26 décembre 2022, publiée au Moniteur du 30 décembre 2022, est maintenant le siège de la matière en son chapitre 3 du titre 9 (ci-après, « la Loi »); l'arrêté royal d'exécution du 6 février 2023 portant exécution du chapitre 3 du titre 9 de la loi programme du 26 décembre 2022 instaurant un droit passerelle en faveur des travailleurs indépendants a été publié le 16 février 2023 (ci-après, « l'arrêté royal »); D. DUMONT, « Quelle couverture sociale pour les indépendants "au chômage" ? Tirer une leçon de l'échec du droit passerelle », J.T.T., 2020/9-10, n° 1363, 30 mars 2020.
- 2 Art. 190 de la Loi.
- 3 Sur la notion de travailleur indépendant, voy. C. WATTECAMPS et S. GILSON, « la notion de travailleurs indépendants », in M. WESTRADE et S. GILSON (coord.), *Le statut social des travailleurs indépendants*, Limal, Anthemis, 2013.
- 4 Art. 2 de l'arrêté royal.
- 5 Voy. art. 191 de la Loi; voy. également l'article 192 qui prévoit certaines situations d'exclusion.
- 6 Art. 198 de la Loi.
- 7 Art. 199 de la Loi.
- 8 Art. 193 de la Loi.
- 9 Cette règle a cependant été neutralisée pendant la crise sanitaire.
- 10 Et ce conformément à l'arrêté royal n° 72 du 10 novembre 1967 relatif à la pension de retraite et de survie des travailleurs indépendants

Le droit fiscal en Belgique – Édition 2023

Chacun dans leur domaine de spécialité, les auteurs de cet ouvrage font le bilan des modifications significatives intervenues en droit fiscal belge et international au cours de l'année écoulée. Qu'il s'agisse des nouveautés législatives, des évolutions jurisprudentielles ou de la doctrine les commentant, l'ouvrage offre une véritable vue d'ensemble des actualités en la matière.

www.anthemis.be - commande@anthemis.be



2023 – 620 p. – 95 €

Honoraires d'avocats : attention aux clauses peu claires et abusives

Par un arrêt du 12 janvier 2023¹, la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après, « CJUE ») a rendu une décision concernant le principe du tarif horaire appliqué par un avocat lituanien D.V. dans sa relation avec un client M.A.

En l'espèce, M.A., en tant que consommateur, a conclu cinq contrats de services juridiques avec D.V. en sa qualité d'avocat.

Chacun de ces contrats prévoyait que les honoraires étaient calculés sur la base d'un taux horaire fixé à 100,00 € pour les consultations ou les prestations de services juridiques fournies à M.A.

D.V. a fourni des services juridiques au cours des années 2018 et 2019 et a émis des factures pour l'intégralité des services fournis.

N'ayant pas reçu l'intégralité des honoraires réclamés, D.V. a saisi la juridiction lituanienne de première instance.

Cette juridiction a partiellement fait droit à la demande de D.V.

L'appel introduit par D.V. a été rejeté par la juridiction d'appel.

En 2020, D.V. a formé un pourvoi en cassation devant la Cour suprême de Lituanie, qui a décidé d'interroger la CJUE² sur l'interprétation des dispositions du droit de l'Union³ visant à protéger les consommateurs contre les clauses contractuelles abusives, notamment sur la portée de l'exigence de rédaction claire et compréhensible d'une clause d'un contrat de prestation de services juridiques, ainsi que sur les effets de la constatation du caractère abusif d'une clause fixant le prix de ces services.

La CJUE précise que la notion « d'objet principal du contrat » englobe une clause qui détermine l'obligation du mandant de payer les honoraires de l'avocat et indique le tarif de ceux-ci.

En l'espèce, relève de cette notion une clause d'un contrat de prestation de services juridiques conclu entre un avocat et un consommateur, qui fixe le prix des services fournis selon le principe du tarif horaire⁴.

En vertu du droit de l'Union, cette exigence doit être entendue de manière extensive.

Cela impose que le consommateur soit mis en mesure d'évaluer, sur le fondement de critères précis et intelligibles, les conséquences économiques qui en découlent pour lui.

La Cour constate qu'une clause d'un contrat de prestation de services juridiques fixant le prix selon le principe du tarif horaire, en l'absence d'informations préalablement communiquées au consommateur lui permettant de prendre sa décision avec prudence et en toute connaissance des conséquences économiques qu'entraîne la conclusion de ce contrat, ne répond pas à l'exigence de rédaction claire et compréhensible au sens de droit de l'Union⁵.

En ce qui concerne le cas d'espèce, la Cour constate qu'une clause d'un contrat de prestation de services juridiques fixant le prix selon le principe du tarif horaire, relevant dès lors de l'objet principal de ce contrat, ne doit pas être

réputée abusive du seul fait qu'elle ne répond pas à l'exigence de transparence, sauf si la réglementation nationale prévoit expressément que la qualification de clause abusive découle de ce seul fait.⁶

En ce qui concerne les conséquences de la constatation du caractère abusif d'une clause relative au prix, la Cour observe que le juge national est obligé d'écarter l'application de cette clause, sauf si le consommateur s'y oppose. Lorsque, en application des dispositions pertinentes de droit interne, un contrat de prestation de services juridiques ne peut pas subsister après la suppression de la clause relative au prix, la directive 93/13 ne s'oppose pas à l'invalidation de celui-ci, même si cela conduit à ce que le professionnel ne perçoive aucune rémunération pour ses services. Toutefois, la juridiction de renvoi dispose de la possibilité exceptionnelle de substituer à une clause abusive annulée une disposition de droit national à caractère supplétif si l'invalidation du contrat dans son ensemble exposait le consommateur à des conséquences particulièrement préjudiciables. Au vu de ces considérations, la Cour répond que, dans l'hypothèse où l'invalidation du contrat dans son ensemble exposerait le consommateur à des conséquences particulièrement préjudiciables, le droit de l'Union ne s'oppose pas à ce que le juge national remédie à la nullité de ladite clause en lui substituant une disposition de droit national à caractère supplétif ou applicable en cas d'accord des parties. Toutefois, le droit de l'Union s'oppose à ce que le juge national substitue à la clause abusive annulée une estimation judiciaire du niveau de la rémunération pour les services fournis⁷.

● RUDY GHYSELINCK

Juge de Paix du premier canton de Mons

1 CJUE, arrêt D.V. c. M.A., 12 janvier 2023, C-395/21, www.curia.europa.eu.

2 Renvoi aux six questions préjudicielles libellées dans l'arrêt de la CJUE.

3 Directive 93/13/CEE du Conseil du 5 avril 1993, concernant les clauses abusives dans les contrats conclus avec les consommateurs, J.O.C.E., L 95/29, 21 avril 1993, p. 29.

4 1^{er} moyen tranché dans le dispositif.

5 2^e moyen tranché dans le dispositif.

6 3^e moyen tranché dans le dispositif.

7 4^e moyen tranché dans le dispositif.

Bulletin

[de l'OECBB]

Comité de rédaction

Droit fiscal

BERNARD MARISCAL
Conseiller fiscal
bmarscal@deloitte.com

OLIVIER D'AOUT
Avocat aux barreaux de Liège et de Charleroi
Maître de conférences à l'ULiège
Co-directeur de la licence spéciale de l'UCL Mons
o.daout@defensio.be

Droit de l'entreprise

GUILLAUME RUE
Avocat au barreau de Bruxelles
gr@cairnlegal.be

Droit social et droit judiciaire

CHRISTOPHE BEDORET
Magistrat
Chargé d'enseignement à l'UMons
c.bedoret@skynet.be

Droit pénal et droit civil

VÉRONIQUE LAFARQUE
Juriste au Parquet de Namur
veronique.lafarque@just.fgov.be

Référents

Jurisprudence sociale : **STEVE GILSON**
Droit des étrangers : **CÉLINE VERBROUCK**
Droit de la procédure pénale : **CLÉMENT PHILIPS**
Droit administratif : **BERNARD GARCEZ**
Impôts indirects : **FRANÇOIS COUTUREAU**
Droit comptable : **JEAN PIERRE VINCKE**
Droit de l'enseignement : **BÉNÉDICTE BEAUDUIN**
Droit des ASBL : **MICHEL DAVAGLE**
Droit de l'environnement et de l'urbanisme : **BENOIT HAVET**

Coordination

GÉRARD DELVAUX
Président de l'OECBB
gerard.delvaux@oecbb.be

MICHELINE CLAES
Administrateur de l'OECBB
mclaes@oecbb.be

Secrétariat de rédaction

CHARLOTTE PATERNOSTRE
Place Albert I, 9 à 1300 Limal
Tél. 010/42.02.96 - Fax. 010/40.21.84
charlotte.paternostre@anthemis.be
www.anthemis.be

Toutes les communications concernant la rédaction doivent être adressées au secrétariat de rédaction.
Abréviation recommandée : *Bull. OECBB*

Éditeurs responsables

PATRICIA KEUNINGS et **MARC-OLIVIER LIFRANGE**
Place Albert I, 9 à 1300 Limal

Le *Bulletin de l'OECBB* est un mensuel tiré à part du *Bulletin Juridique & Social*.

ANTHEMIS

Place Albert I, 9 à 1300 Limal
Tél. 010/42.02.90 - Fax. 010/40.21.84
abonnement@anthemis.be - www.anthemis.be
Maquette et mise en page par **Michel RAJ**

© 2022 Anthemis s.a.

ISSN : 2593-8274

Toutes reproductions ou adaptations totales ou partielles des contributions paraissant dans cette revue, par quelque procédé que ce soit et notamment par photocopies, sont interdites sans l'accord préalable et écrit de l'éditeur.



Décidés d'exceller !
www.oecbb.be

