

6.7. 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 (extrajudiciaire, 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 extrajudiciaire 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 extrajudiciaire) 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 <des 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.

(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.

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 entreprises (3): « 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 devant 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 abattements 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 ».

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)

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

(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., Dac.parl., Ch., n052 0160/002, p.80.

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

(7) Art. 24, al. 1^{er}, 2^o C.I.R. 1992 et Com.m, 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.

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 31janvier 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 1er 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 (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. 9juillet 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. 1er A.R. modifiant art. 27/1, § 1er 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.

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

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 RULKIN (10)
Avocat

(10) Avec la collaboration de Mlle Aurélie Schotte, étudiante en 2^{ème} master droit – UCL

PACIOLI N° 324 (29 août – 11 september 2011)