

SOMMAIRE

- p. 1/ **Le devoir de collaboration en matière fiscale et la production de contrats et time-sheets**
- p. 3/ **Evasion versus fraude fiscale**
- p. 7/ **Nouveaux avis de la Commission des Normes Comptables**

Le devoir de collaboration en matière fiscale et la production de contrats et time-sheets

Dans un arrêt du 1^{er} avril 2016, la Cour d'appel de Mons s'est penchée sur la question de savoir si un cabinet d'experts-comptables externes pouvait, dans le cadre d'un contrôle de sa situation fiscale, invoquer le secret professionnel auquel il est tenu pour refuser la production de time-sheets et de contrats conclus avec ses clients. La réponse est nuancée.

Devoir de collaboration en matière fiscale

Dans le cadre d'une enquête fiscale, un contribuable est en principe soumis à un devoir de collaboration. Ainsi, le contribuable est tenu, à la requête de l'administration, de lui communiquer tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant de ses revenus imposables et de fournir tous les renseignements qui lui sont réclamés aux fins de vérifier sa situation fiscale. Le contribuable qui refuse de collaborer risque notamment une amende administrative.

Secret professionnel

Le Code pénal soumet cependant les titulaires de certaines professions au secret professionnel, dont la violation est sanctionnée pénalement. Les personnes visées risquent une amende, voire une peine d'emprisonnement si, en dehors des cas d'exception mentionnés dans la loi, elles révèlent des secrets

qui leur ont été confiés dans le cadre de leur profession. Un de ces cas d'exception est le cas où la loi oblige le professionnel à divulguer ces secrets. En vertu de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales, ce secret professionnel s'applique aussi notamment aux experts-comptables externes, aux conseils fiscaux externes, aux comptables agréés externes, aux comptables-fiscalistes agréés externes, aux stagiaires externes ainsi qu'aux personnes dont ils sont responsables.

Zone de tension

Il va de soi que le secret professionnel et le devoir de collaborer à une enquête fiscale peuvent entrer en conflit. La question est alors de savoir si le professionnel doit ou peut refuser, en vertu du secret professionnel auquel il est tenu, de fournir les renseignements et les documents réclamés par l'administration lorsque ceux-ci concernent des informations confidentielles. Une enquête fiscale relève-t-elle de l'exception au secret professionnel dont il est question plus haut? Autrement dit, le professionnel doit-il être considéré dans ce cas comme étant obligé par la loi de révéler les secrets?

La Cour d'appel de Mons

Dans un arrêt du 1^{er} avril 2016, la Cour d'appel de Mons s'est prononcée sur cette zone de tension

entre le devoir de collaboration en matière fiscale et le secret professionnel¹. L'affaire concernait un cabinet d'experts-comptables externes. L'arrêt de la Cour et les principes qu'il contient sont cependant censés s'appliquer intégralement aux comptables (-fiscalistes) externes par exemple. Comme nous l'avons déjà dit, la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales soumet en effet au secret professionnel prévu dans le Code pénal les experts-comptables externes, les conseils fiscaux externes, les comptables agréés externes, les comptables-fiscalistes agréés externes, les stagiaires externes et les personnes dont ils sont responsables.

Antécédents de la procédure

En 1998, le cabinet d'expertise comptable « A » fait l'objet d'un contrôle fiscal par l'administration, portant tant sur sa situation en matière d'impôts sur les revenus qu'en matière de TVA. Dans le cadre de ce contrôle, les fonctionnaires de l'administration ont demandé au cabinet « A » de produire, pour chacun de ses clients, un dossier contenant notamment le contrat conclu avec le client ainsi que les time-sheets des experts-comptables concernés. Le cabinet « A » était cependant persuadé que ces documents étaient protégés par le secret professionnel et ne pouvaient être communiqués à l'administration. Le cabinet a dès lors demandé l'intervention de l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (IEC)² afin qu'il examine si, et éventuellement dans quelle mesure, les documents demandés pouvaient être communiqués à l'administration, *dans le respect* du secret professionnel. L'IEC a estimé que les contrats et time-sheets demandés contenaient des informations confiées par le client à l'expert-comptable dans le cadre de l'exercice de sa mission et étaient nécessairement couverts par le secret professionnel. Le cabinet « A » a dès lors refusé de produire les documents réclamés.

L'administration a néanmoins estimé que « A » ne pouvait invoquer le secret professionnel pour refuser la production des documents demandés et lui a donc infligé une amende de 100.000 BEF (soit 2 478,93 EUR) pour infraction à son devoir de collaboration. Le cabinet « A » a ensuite contesté

l'amende devant le tribunal de première instance de Bruxelles qui lui a donné raison sur toute la ligne : les documents réclamés étaient protégés par le secret professionnel et l'administration ne pouvait dès lors infliger une amende au motif que le cabinet « A » refusait de transmettre ces documents.

L'administration ne s'incline pas devant ce jugement et va en appel. Elle n'obtient toutefois que partiellement gain de cause. En ce qui concerne les contrats avec les clients, la Cour d'appel de Bruxelles estime qu'ils sont indiscutablement couverts par le secret professionnel³. Ils contiennent en effet par exemple des informations concernant le but à poursuivre par le cabinet « A » ainsi que la stratégie à suivre pour y parvenir. Les contrats ne devaient dès lors pas être transmis à l'administration. En ce qui concerne les time-sheets, la Cour en arrive toutefois à une autre conclusion. En principe, celles-ci ne contiennent en effet pas d'informations confidentielles. Elles sont établies pour calculer le temps consacré à un certain client et permettre ainsi de facturer le prix correct pour les prestations fournies. La Cour de Bruxelles ajoute cependant qu'il n'est pas exclu que des time-sheets contiennent des informations confidentielles protégées par le secret professionnel, par exemple des informations qui dévoileraient la stratégie fiscale du client. Il appartient donc au cabinet « A » de vérifier quelles time-sheets contiennent en l'occurrence de telles informations confidentielles. Le cabinet « A » ne pouvait toutefois refuser de prime abord *toute communication* de ses time-sheets. Le cabinet « A » n'a ainsi pas respecté son devoir de collaboration en matière fiscale et c'est dès lors à juste titre que l'administration lui a infligé une amende. La Cour ramène néanmoins celle-ci de 100.000 BEF à 1.000 EUR.

Une fois encore, l'administration n'adhère pas à ce jugement et se tourne vers la Cour de cassation. Cette fois, l'administration obtient le résultat souhaité : la Cour casse l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles⁴. La Cour d'appel de Bruxelles n'avait en effet pas répondu à l'argument de l'administration selon lequel le devoir de collaboration en matière de TVA (prévu aux articles 60 et 61 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée) constitue une obligation légale de faire connaître les secrets, et qu'il s'agit donc d'un des cas d'exception précités en matière de secret professionnel.

1 Mons, 1^{er} avril 2016, numéro de rôle 2013/RG/730, www.fiscalnet.be. Voy. aussi *Fiscologue*, 2016, n° 1481, p. 3.

2 L'article 334 du Code des impôts sur les revenus prévoit une intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente (en l'occurrence l'IEC) lorsqu'une personne qui a été priée de fournir des informations ou de communiquer des livres et documents se prévaut du secret professionnel. Il incombe alors en principe à cette autorité disciplinaire de trancher.

3 Bruxelles, 30 novembre 2006, *FJF*, 2007/266.

4 Cass., 19 novembre 2009, inédit.

La Cour d'appel de Mons *bis*

La Cour de cassation a par conséquent renvoyé la cause devant la Cour d'appel de Mons, qui s'est prononcée le 1^{er} avril 2016. Se référant à la jurisprudence de la Cour d'arbitrage de l'époque concernant le secret professionnel de l'avocat⁵, la Cour d'appel rappelle l'intérêt du secret professionnel. Sa levée doit, pour être jugée compatible avec les principes fondamentaux de l'ordre juridique belge, être justifiée par un motif impérieux et être par ailleurs strictement proportionnée. Les dispositions légales concernant le devoir de collaboration en matière de TVA, qui permettent de délier le cabinet « A » du secret professionnel auquel il est tenu, doivent selon la Cour d'appel de Mons être appréciées au regard des mêmes principes.

La Cour n'a pas tenu compte de l'avis de l'IEC étant donné que l'intervention de l'autorité disciplinaire compétente n'est prévue que dans le Code des impôts sur les revenus et non dans le Code TVA. Or, la Cour de Mons n'avait été saisie que du volet TVA. Il importe donc de concilier prudemment l'intérêt du cabinet « A » au respect du secret professionnel avec le devoir de collaboration en matière fiscale. La Cour déclare que la détermination par l'administration de l'impôt légalement dû, au moyen des pouvoirs d'investigation dont elle dispose, constitue un motif impérieux d'intérêt général et est proportionnée à la mesure de la levée du secret professionnel.

⁵ Cour d'arbitrage, 13 juillet 2005, n° 126/2005, www.const-court.be/.

Le cabinet « A » ne pouvait dès lors refuser *purement et simplement* de produire les dossiers demandés.

La Cour déclare toutefois que le cabinet « A » est autorisé à produire les dossiers demandés après avoir masqué l'identité de ses clients, ainsi que les éléments permettant de les identifier. Après avoir veillé à ce qu'il ne soit plus possible d'identifier les clients sur la base des dossiers demandés, le cabinet « A » est tenu de transmettre les contrats et les time-sheets à l'administration.

Enfin, vu le contexte et le difficile équilibre à trouver ici, la Cour a réduit l'amende infligée de 100.000 BEF à 10.000 BEF (soit 247,89 EUR). L'amende initialement appliquée de 100.000 BEF était en effet disproportionnée selon la Cour.

Conclusion

Dans son arrêt du 1^{er} avril 2016, la Cour d'appel de Mons a donc opté pour le juste milieu : le contribuable a certes l'obligation de produire les time-sheets et les contrats réclamés par l'administration, mais seulement après avoir masqué les données permettant l'identification des clients. La Cour tient ainsi compte des griefs du contribuable, qui souhaite (et *doit* d'ailleurs) respecter le secret professionnel auquel il est tenu, et de ceux de l'administration, qui souhaite fixer le montant de l'impôt légalement dû par le contribuable. Nous ne pouvons dès lors qu'adhérer à la conclusion de la Cour.

Michail PEREZ VAN GAEVEREN
Avocat Tax Controversy Solutions Team Laga

Evasion *versus* fraude fiscale

I. Quelques notions

I.1. Evasion fiscale

1.- L'évasion fiscale consiste en l'évitement – en principe, licite – de l'impôt.

Selon la formule consacrée, inchangée depuis l'arrêt Brepols prononcé en 1961 par la Cour de cassation, « *il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bé-*

néficier d'un régime, fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale » (Cass. 6 juin 1961, www.juridat.be).

Au même titre que l'évasion carcérale, l'évasion fiscale n'est en soi pas punissable. Seuls les faits entourant celle-ci peuvent éventuellement donner lieu à une sanction.

Autrement dit, tant que le contribuable demeure dans la légalité, il est en théorie libre de poser l'acte qui lui sera le moins préjudiciable sur le plan fiscal.

2.- L'évasion fiscale a néanmoins subi un coup de bélier assez important en 2012, lorsque le législateur a instauré, dans le domaine de l'impôt sur le revenu et des droits d'enregistrement et de succession, la notion d'abus fiscal (articles 344, § 1^{er} du CIR, 18, § 2 du CDE et 106, § 2 du CDS).

Il a beaucoup été écrit à ce sujet, de sorte que nous rappellerons simplement que l'abus fiscal ne se confond pas avec la fraude fiscale, mais constitue une limite à l'évasion fiscale, en ce sens qu'une opération licite et librement choisie pourra être déclarée inopposable à l'administration fiscale, si le contribuable ne peut démontrer que son choix a été dicté par des motifs non fiscaux.

Autrement dit, même parfaitement conforme à la loi, une décision ou un acte posé par un contribuable peut être contesté par l'administration fiscale.

3.- Les textes légaux concernant l'abus fiscal étant rédigés en termes généraux, l'administration fiscale a rapidement publié une circulaire (revue à plusieurs reprises et pour la dernière fois en 2013; voir circulaire n° 5/2013 du 10 avril 2013, publiée notamment sur www.fisconet.fgov.be), contenant un catalogue d'opérations jugées « sûres » et d'autres « suspectes ».

Le contenu de ces circulaires ayant été maintes fois commenté, nous n'y revenons pas, sauf pour rappeler qu'aucune circulaire n'a été publiée en ce qui concerne l'abus fiscal dans le domaine de l'impôt sur le revenu, seuls les droits d'enregistrement et de succession étant visés par les moutures successives de la circulaire administrative.

A ce jour, force est de constater qu'il n'y a aucune jurisprudence publiée à ce sujet et que les agents de l'administration fiscale ne paraissent pas appliquer ces différents textes avec un zèle particulier.

I.2. Fraude fiscale

1.- La fraude fiscale consiste en la recherche d'une voie moins imposée par le recours à des mécanismes contraires à la loi. La fraude implique donc une volonté de contourner la réglementation fiscale.

2.- La fraude fiscale requiert l'existence d'une intention frauduleuse ou de nuire, dans le chef du contribuable qui s'y livre.

Cette intention se matérialise généralement par le recours à la simulation – opération par laquelle les parties à un acte substituent à leur volonté réelle une volonté apparente, destinée à tromper les tiers – ou à des faits eux-mêmes répréhensibles – comme l'accomplissement de faux en écritures ou l'usage de ceux-ci.

3.- La fraude fiscale et l'abus fiscal s'excluent réciproquement.

En effet, tant le législateur que l'administration fiscale ont clairement indiqué que l'abus fiscal visait l'existence d'opérations licites, mais justifiées par des motifs uniquement ou principalement fiscaux.

En ce qui concerne la fraude fiscale par simulation, l'administration peut faire valoir l'acte réel, plutôt que l'acte simulé.

Lorsqu'il est recouru à des faits pénalement répréhensibles, c'est généralement vers les parquets que se tourne l'administration fiscale.

II. Intérêt de la distinction entre évasion et fraude fiscale

L'intérêt de distinguer l'évasion de la fraude fiscale réside, principalement, en ce que les délais d'action de l'administration fiscale et les sanctions que celle-ci peut infliger varient selon la catégorie à laquelle on a affaire.

II.1. Délais d'investigation et de prescription

1.- Lorsque l'impôt dû est supérieur à ce qui a été déclaré, le supplément peut être établi dans un délai de trois ans à dater du premier janvier de l'exercice pour lequel le supplément est dû (article 354, al. 1 du CIR).

L'abus fiscal doit donc être invoqué par l'administration dans ce délai de trois ans, puisque l'évitement de l'impôt par le biais d'un tel abus ne peut constituer un cas de fraude permettant l'allongement de ce délai.

Par ailleurs, les pouvoirs d'investigation de l'administration doivent en principe être exercés dans ce même délai de trois ans (article 333, al. 2 du CIR).

2.- Lorsque le contribuable a agi avec intention frauduleuse ou de nuire, le délai d'enrôlement de trois ans peut être augmenté de quatre, pour un total de sept années à dater du premier janvier de l'exercice pour lequel le supplément d'impôt est dû (article 354, al. 2 du CIR). L'intention frauduleuse suppose la volonté de commettre l'infraction dans le but de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite (C. Lenoir, Les délais d'imposition et de recouvrement des impôts sur les revenus, *in* Manuel de procédure fiscale, Anthemis, 2011, p. 366).

C'est à l'administration fiscale qu'il revient de démontrer l'existence de l'intention frauduleuse du contribuable (voir Mons, 10 juin 2016, rôle n° 2011/RG/97, www.fiscalnet.be).

Le cas échéant, l'administration peut également disposer d'un délai d'investigation augmenté de quatre ans, pour autant qu'elle ait fait connaître sa décision au contribuable dans le délai de trois ans et qu'elle notifie les indices de fraude au contribuable, au plus tard lors de l'exercice de son pouvoir d'investigation (article 333, al. 3 du CIR).

II.2. Sanctions administratives et pénales

1.- Conformément à l'article 225 de l'arrêté royal d'exécution du CIR (qui met en œuvre l'article 444 du CIR), un accroissement d'impôt d'au moins 50% doit être infligé, en principe, pour toute infraction commise avec intention frauduleuse.

Si la fraude fiscale est accompagnée de la réalisation de faux en écritures, l'accroissement doit toujours être fixé à 200%.

La Cour d'appel de Mons a, d'ailleurs, considéré à cet égard que l'accroissement de 200% était prévu par l'arrêté royal d'exécution « dans tous les cas », il n'est pas susceptible d'être réduit par les juridictions judiciaires (Mons, 16 mars 2016, rôle n° 2014/RG/694 et 8 juin 2016, R.G. n° 2015/139, les deux décisions sont publiées sur www.fiscalnet.be, la première avec un commentaire de l'auteur de ces lignes dans l'hebdo du 2 juillet 2016).

2.- Le Code permet aussi de poursuivre pénalement les auteurs de certaines infractions fiscales.

Sont visées, à cet égard, les contraventions au CIR commises avec intention frauduleuse ou de nuire, passibles d'un emprisonnement de 8 jours à 2 ans et/ou de 250 à 500.000 € d'amende, la peine maximale de prison étant fixée à 5 ans en cas de fraude fiscale grave (article 449 du CIR).

Si la violation du Code s'accompagne de la réalisation de faux en écritures, la peine de prison peut s'élever d'un mois à cinq ans, l'amende étant de 250 à 500.000 € (article 450 du CIR).

3.- Les accroissements d'impôt constituent des sanctions à caractère pénal, de sorte que leur combinaison avec les sanctions visées ci-dessus – lesquelles sont du ressort du tribunal correctionnel – demeure source de discussion (voir, à ce sujet, J. Van Themsche, Le cumul des sanctions administratives et pénales au regard du principe « non bis in idem », Pacioli, n° 298 du 24 mai 2010).

La Cour européenne des Droits de l'Homme a prononcé, le 30 avril 2015, un arrêt fort intéressant, relatif à l'application du principe *non bis in idem* en matière de sanctions fiscales à caractère pénal. Il en résulte qu'un contribuable acquitté au pénal ne peut être poursuivi et sanctionné au fiscal pour le même contexte de faits.

L'application du principe *non bis in idem* conduit certainement à condamner le cumul, pour les mêmes faits, d'un accroissement d'impôt substantiel et d'une sanction pénale *stricto sensu*.

III. Quelques exemples pour illustrer notre propos

La jurisprudence foisonne de situations où l'administration a fait valoir, parfois à juste titre, l'existence d'une intention frauduleuse dans le chef du contribuable.

III.1. Etablissement de fausses factures

1.- La Cour d'appel de Mons a connu récemment d'un dossier, de l'examen duquel il apparaît qu'une société a reçu des factures (qu'elle a honorées) pour des prestations de sous-traitance dans le domaine de la construction.

La Cour d'appel a pu constater que :

- les factures ne comportent aucun détail quant à la date ou la durée des prestations ;
- aucun contrat, aucun bon de commande, aucun métré n'a été établi (ou, du moins, produit) ;
- la société prestataire ne dépose plus ses comptes annuels, n'a aucun personnel propre et ne recourt ni à l'intérim, ni à la sous-traitance ;
- aucun registre de chantier ou plan de sécurité n'a été établi ;
- l'architecte chargé des projets n'a pas eu connaissance de l'intervention de sous-traitants ;
- la société ayant fait appel à ce prestataire a mis son propre personnel en chômage économique ;
- les factures étaient payées en liquide, pour des montants très importants.

2.- La Cour d'appel en conclut que *« en un mot comme en cent, il est constant que les factures litigieuses ne portent pas sur des prestations réellement réalisées et, partant, sont fictives »* (Mons, 8 juin 2016, rôle n° 2015/RG/139, www.fiscalnet.be).

Dès lors, le destinataire de ces fausses factures, qui les a honorées, a manifestement agi avec intention frauduleuse.

En effet, selon la Cour d'appel, *« l'appelante au principal a participé activement et sciemment à la violation de l'article 49 du Code des impôts sur le revenu (1992) en enregistrant dans sa comptabilité ces fausses factures et en déduisant le montant de celles-ci à titre de frais professionnels, alors qu'elle savait qu'elles étaient fausses, ce qui exclut de pouvoir se prévaloir d'une quelconque bonne foi dans son chef »*.

Il en résulte que l'application d'un accroissement de 200% (vu la constitution de faux en écritures) est justifiée.

III.2. Comptabilité fausse et ventes au noir

1.- Le Tribunal de première instance de Namur a récemment illustré à quel point une dénonciation peut s'avérer dangereuse.

Dans le cadre d'une procédure de divorce, une dame fait valoir que les revenus de son époux sont supérieurs à ceux déclarés.

Et pour cause, puisque la dame s'occupait, du temps de la vie commune, de la comptabilité de son mari exploitant un hôtel-restaurant. Elle était donc particulièrement bien placée pour connaître les revenus non déclarés de l'intéressé!

2.- Le parquet se saisit du dossier, sur dénonciation du tribunal, puis informe l'administration fiscale du résultat des investigations et des déclarations de l'épouse.

L'administration fiscale rectifie les revenus de l'activité HORECA de manière substantielle et y ajoute des accroissements de 200%.

3.- Le Tribunal de première instance de Namur constate qu'en l'espèce, *« il n'est pas contesté que les déclarations rentrées (...) pour chaque exercice d'imposition litigieux sont accompagnés de documents signés renseignant, pour chaque année concernée, le bénéfice brut extrait d'une fausse comptabilité néanmoins présentée comme officielle, dont chacun d'entre eux (lire: les deux ex-époux) savait qu'elle était fausse dès lors qu'aucun n'ignorait l'existence de revenus perçus au noir dans le cadre de l'activité de Monsieur. Ces faux documents comptables présentaient un montant de recettes officielles destiné à corroborer ce qui figurait dans les déclarations à l'impôt des personnes physiques déposées et, dès lors, à frauder les droits du trésor »*, de sorte que *« les déclarations inexactes (...) étaient donc bien accompagnées d'un faux dont ces derniers ont fait usage »*.

Contrairement à la position adoptée par la Cour d'appel de Mons dans les deux arrêts cités au point **II.2.1.**, le Tribunal de première instance de Namur considère ensuite qu'un accroissement de 200% devrait certes être appliqué, vu l'article 225 de l'arrêté royal d'exécution du CIR et l'existence de faux en écritures en vue de frauder le fisc, mais qu'il y a lieu pour lui d'exercer un contrôle de pleine juridiction sur cette sanction, dont le caractère pénal est manifeste.

Cependant, au égard à la volonté manifeste des ex-époux de frauder le fisc au moyen de faux en écritures, le Tribunal considère la sanction comme juste et proportionnée, ce qui relève de son appréciation souveraine.

IV. Conclusions

Même si l'évasion fiscale n'est plus aussi libre qu'avant, elle demeure licite, contrairement à la fraude fiscale.

Cette dernière, particulièrement attentatoire aux intérêts du trésor public, justifie sans doute qu'un

traitement spécifique lui soit réservé, en termes de recherches et de sanctions.

Olivier ROBIJNS

Avocat au Barreau de Liège

Spécialiste en droit fiscal et en droit des sociétés

Cabinet d'avocats Herve

Nouveaux avis de la Commission des Normes Comptables

L'été n'a pas été de tout repos pour la Commission des Normes Comptables! En août, elle a publié pas moins de huit nouveaux avis sur son site internet. Dans cet article, nous vous informons des dernières nouveautés et relevons les principes de base des avis les plus pertinents pour vous.

Avis 2016/6 – Travaux d'amélioration à des biens détenus en location

Dans cet avis, la Commission indique que le locataire doit activer en compte « 26 Autres immobilisations corporelles » le coût des travaux de transformation réalisés dans des biens détenus en location. Si le locataire a fait exécuter des travaux dont il a été convenu qu'il ne les démolirait pas à la fin du contrat et qu'à ce moment-là, il serait également indemnisé par le bailleur, il pourra amortir cet investissement suivant la durée de vie économique des travaux d'extension ou d'amélioration. Au terme du contrat de bail, il devra comptabiliser, selon le cas, une plus-value ou une moins-value. S'il a été convenu que le locataire ne serait pas indemnisé, celui-ci sera tenu de prendre les travaux entièrement à sa charge, selon un plan d'amortissement approprié pour la durée restante du contrat de bail, et les travaux ne devront être extournés qu'à l'expiration du contrat bail. S'il a été convenu qu'au terme du contrat de bail, le bien devrait être remis en pristine état, une provision pourra être constituée à cet effet.

Avis 2016/7 – Acquisition d'une branche d'activité pour un euro symbolique dans les comptes statutaires de la société acquéreuse

Le prix symbolique de 1 euro n'est, par définition, pas égal à la valeur comptable de l'actif net acquis. Si l'acquisition donne lieu à un goodwill, le cadre légal prévoit le traitement de celui-ci dans les comptes statutaires, en se référant aux dispositions prévues pour les comptes consolidés. En ce qui concerne par contre la reprise et l'évaluation d'un badwill dans les comptes statutaires, le référentiel comptable actuel ne prévoit rien. Dans son avis 2016/7, la Commission donne des recommandations à ce sujet. Elle estime que le prix d'acquisition doit être déterminé en premier lieu dans le chef de la société acquéreuse, à commencer par l'euro symbolique qui est sa première composante, mais aussi par les dettes transférées. En raison de la cession, la société cédante ne sera plus tenue de payer ces dettes, ce qui peut justifier la fixation d'un prix d'acquisition symbolique. Dès que les éléments du prix d'acquisition auront été déterminés, ce prix d'acquisition pourra, de l'avis de la Commission, constituer en principe le montant maximum de la valeur comptable de l'actif transféré. Celui-ci ne peut donc se voir attribuer une valeur supérieure (principe du coût historique). La Commission illustre son avis à l'aide de nombreux exemples.

Avis 2016/8 – Détermination du chiffre d'affaires d'un franchisé

La Commission a déjà traité précédemment de la détermination du chiffre d'affaires des intermédiaires dans son avis 103. Seule la rémunération qu'ils perçoivent en tant qu'intermédiaires est reprise dans le compte de résultats. Un franchisé ne relève toutefois pas de la définition d'un intermédiaire (qui agit pour le compte de tiers). Dans ce nouvel avis, la Commission se base sur la doctrine pour définir un franchisé comme suit: «Le franchisé vend des produits ou des services en son propre nom et pour son propre compte, en utilisant, contre rémunération, la formule commerciale du franchiseur, qui constitue la caractéristique essentielle de la franchise.» Pour un franchisé, il manquait jusqu'à présent une détermination de son chiffre d'affaires. Vu que le franchisé agit en son nom propre et pour son propre compte, ses recettes et dépenses revêtent dans son chef le caractère de produits et de charges et doivent, à ce titre, être portées à son compte de résultats.

Avis 2016/10 – Dettes et créances: implications des modifications apportées à l'article 67 de l'AR/C. soc. par l'AR du 18 décembre 2015

Les nouvelles dispositions de l'article 67 de l'AR/C. soc. ne permettent plus que les créances et dettes qui sont payées ou remboursées par versements

échelonnés (et dont le taux d'intérêt ou de chargement est appliqué durant toute la durée du contrat sur le montant initial du financement ou du prêt) soient inscrites au bilan à l'inclusion des intérêts, et non à leur valeur nominale. Désormais, elles devront être comptabilisées à leur valeur nominale.

Avis 2016/12 – Dettes prescrites chez le débiteur

La prescription est considérée comme un moyen d'acquiescer ou de se libérer d'obligations pour un certain laps de temps et sous les conditions déterminées par la loi. La Commission ne considère plus une dette échue comme une dette exigible. Son paiement par le débiteur devient ainsi facultatif: il peut choisir d'invoquer ou non la prescription de la dette. S'il renonce à la prescription, la dette continue de figurer au passif, vu qu'elle peut être exigée immédiatement ou non par le créancier. Si le débiteur invoque la prescription, la dette ne peut plus figurer au passif de son bilan, mais le montant de la dette doit être pris en résultats.

Prof. Dr Stijn GOEMINNE

Unité de gouvernance publique, Gestion et finances,
Université de Gand