

## SOMMAIRE

- p. 1/ Taxation différée des plus-values internes réalisées par voie d'apport : nouvel acte manqué du législateur
- p. 5/ Exercice illégal d'activités comptables – la jurisprudence en 2016 – la vérification de l'agrément de ses collaborateurs et sous-traitants

## Taxation différée des plus-values internes réalisées par voie d'apport : nouvel acte manqué du législateur

*La loi-programme du 25 décembre 2016<sup>1</sup> comporte une intervention législative inattendue en matière de plus-values internes. Un nouvel épisode de cette triste saga entamée dans les années 90', dans laquelle administration fiscale et contribuables se déchirent sur fond de gestion normale de patrimoine privé et d'abus de droit fiscal, avec la sécurité juridique pour victime récurrente.*

*Après un bref rappel du mécanisme et de la manière dont administration fiscale et jurisprudence l'appréhendent, nous analyserons le régime saugrenu de taxation différée que notre législateur a choisi d'instaurer pour rendre ces fameuses plus-values internes imposables.*

### I. Le mécanisme des plus-values internes

Le schéma classique d'une plus-value « interne » met en scène une personne physique qui cède, par vente ou apport, les actions ou parts de société qu'elle détient à une ou plusieurs autres sociétés qu'elle contrôle. En agissant de la sorte, le cédant n'est pas véritablement privé de sa participation puisqu'il continue à la détenir au travers d'une personne morale dont il gouverne la destinée. De là, le choix du qualificatif « interne », censé rendre l'idée que le cédant s'est « cédé à lui-même ».

Le procédé a pour avantage fiscal d'obtenir sous forme de plus-value, la contrepartie des accroissements de valeur que l'activité de la société cédée a permis. Or, à l'impôt

des personnes physiques (ci-après « IPP »), une plus-value sur actions ou parts (hors activité professionnelle ou cession à une personne morale non-résidente) est uniquement imposable en vertu des articles 90, 1<sup>o</sup> ou 90, 9<sup>o</sup>, 1<sup>er</sup> tiret du CIR/92. Ces deux dispositions reposent sur le même critère de taxation, à savoir celui du dépassement du cadre de la gestion normale de patrimoine privé. Si le contribuable ne sort pas dudit cadre, il n'a aucune imposition à craindre. Dans l'autre cas, la plus-value réalisée est imposable au taux de 33%<sup>2</sup>.

### II. La position administrative

L'administration défend de longue date que les plus-values internes sortent du cadre normal de la gestion de patrimoine privé lorsqu'elles sont réalisées sous forme monétaire, c'est-à-dire par le biais d'une vente.

Par la voix de son service des décisions anticipées (ci-après « SDA »), elle a fait savoir à d'innombrables reprises qu'elle ne considérerait une plus-value interne comme compatible avec la gestion normale de patrimoine privé que si elle était réalisée par voie d'apport. Non contente de cette première exigence, elle l'a assortie d'autres conditions de son cru. Durant les 3 années suivant l'apport, ni la société dont les actions ou parts ont été apportées, ni la société holding, ne peuvent réaliser de réduction de capital. Dans le même délai, la société apportée ne doit pas modifier sa politique en matière de distribution de divi-

1 M.B. 29 décembre 2016, p. 90879.

2 Article 171, al. 1<sup>er</sup>, a) du CIR/92. Ce taux doit encore être majoré des centimes additionnels communaux.

dendes et de rémunération des dirigeants<sup>3</sup>. Récemment, le SDA a ajouté à ces conditions « classiques », celle de distribuer sous forme de dividendes taxés les liquidités excédentaires de la société dont la cession est envisagée et ce, préalablement à l'opération<sup>4</sup>.

Cerise sur un gâteau de plus en plus difficile à avaler, le SDA a finalement annoncé qu'en cas de réduction du capital au-delà des trois ans imposés, il ne peut exclure une possible application de l'article 344, § 1<sup>er</sup> du CIR/92. Il suggère qu'un nouvel avis lui soit demandé au moment où ladite réduction sera envisagée, ceci afin de lui permettre de juger si elle répond à d'autres motifs qu'exclusivement fiscaux<sup>5</sup>.

### III. Le point de vue jurisprudentiel

Pour la clarté de l'exposé, nous regrouperons les décisions de jurisprudence selon les critères auxquels elles se sont principalement attachées pour accueillir, favorablement ou non, les prétentions taxatrices de l'administration.

#### III.1. L'importance du gain patrimonial

Plusieurs décisions des années 2000 ont conclu à une possible imposition, en semblant retenir comme argument essentiel du dépassement de la gestion normale d'un patrimoine privé l'importance de la plus-value réalisée ou le caractère excessif du prix obtenu par le cédant<sup>6</sup>. On y retrouve, en filigrane, l'interprétation « classique » de l'article 90, 1<sup>o</sup> du CIR/92, qui fait de l'intention spéculative le critère décisif de taxation.

Ce critère ne nous paraît toutefois pas pertinent. L'importance de la plus-value n'est pas, à elle seule, susceptible d'en démontrer le caractère spéculatif. Celui-ci suppose en principe qu'il soit établi que l'acquisition n'a été motivée que par le souhait de réaliser le plus rapidement possible un gain patrimonial important par la cession des biens acquis. Le nombre des opérations accomplies, leur mode de financement, leur fréquence et le laps de temps écoulé entre acquisition et cession, de même que l'affectation conférée aux biens, sont autant de critères à prendre

en considération pour apprécier si une intention spéculative est présente.

Pour autant que la valeur de cession retenue soit conforme à sa valeur de marché, ce qu'un rapport pertinemment motivé d'un réviseur d'entreprise doit en principe confirmer pour tout apport en nature ou quasi-apport, l'importance de la plus-value réalisée ne peut à elle seule être retenue comme critère de taxation.

Le tribunal de première instance d'Hasselt a ainsi jugé que l'augmentation de valeur des titres cédés, acquis 12 ans auparavant pour une valeur 100 fois inférieure, n'indiquait pas en soi une gestion ou une spéculation anormale. La cession génératrice de la plus-value avait pour origine un conflit d'actionnaires et le tribunal a relevé que l'administration demeurait en défaut de démontrer que les actions cédées avaient été acquises à l'origine en vue de réaliser un bénéfice à court ou à long terme par leur revente<sup>7</sup>. Le tribunal de première instance de Louvain a pour sa part considéré qu'« *il est normal qu'un bon père de famille tente d'obtenir le meilleur prix des actifs composant son patrimoine privé* ».<sup>8</sup>

#### III.2. La complexité de l'opération

Certaines juridictions ont vu dans la complexité de montages de plus-values internes un élément selon elles incompatible avec la gestion normale d'un patrimoine privé<sup>9</sup>. Dans cette acception, ladite gestion serait limitée à des opérations simples telles que la vente, l'échange, la mise en location ou d'autres opérations dont tout un chacun perçoit aisément le mécanisme et les enjeux.

Pareille position nous paraît critiquable en ce que l'ingénierie fiscale et la recherche de la voie fiscale la moins imposée ne sont pas exclusives d'une gestion normale de patrimoine privé. Il est au contraire aussi censé que normal, pour un bon père de famille, de se faire assister ou conseiller de spécialistes pour l'élaboration de mécanismes susceptibles, dans le respect de la loi, de lui permettre une économie d'impôt.

De nombreuses décisions expriment ce point de vue<sup>10</sup>. Parmi elles, le jugement prononcé par le tribunal de pre-

3 Déjà reprises dans son avis 400.294 du 9 juin 2005, relayant en grande partie la teneur de la réponse du Ministre des Finances à la question parlementaire du député Van Campenhout du 23 janvier 2005, Q.R. Chambre, 2004-2005, n° 095, p. 16865, on retrouve ces conditions par la suite de manière quasi constante et encore, par exemple, dans l'avis 2015.361 du 23 juin 2015 (avis disponibles sur [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be)).

4 Sur ce sujet, voyez JANSSENS, K. « Overtollige liquiditeiten? Eerst uitkeren, zegt Rulingdienst, pas dan inbreng », *Fisc. Act.* 2013, n° 16, pp. 4 à 6.

5 Sur ce sujet, voyez DEDOBBELEER, P., « Analyse d'exemples de cas constitutifs d'un abus fiscal », *R.C.G.F.* 2014, liv. 2, pp. 107 à 116.

6 Civ. Liège, 1<sup>er</sup> avril 2003, *Fiscologue*, n° 898, 9 ; Civ. Liège, 19 novembre 2003, *Fiscologue*, n° 987, 10 et *F.J.F.* n° 2005/10 ; Civ. Gand, 5 novembre 2013, *F.J.F.*, n° 2004/221 ; Anvers, 30 novembre 2004, *F.J.F.* 2005/158 ; Bruxelles, 26 juin 2008, *F.J.F.* n° 2009/8.

7 Civ. Hasselt, 3 juin 2009, *Fisc. Act.* 2009, n° 37, 14 ; voy. aussi Mons, 15 avril 2009, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

8 Civ. Louvain, 19 septembre 2003, *Cour. Fisc.* 2003/551 ; dans le même sens, Gand, 20 mai 2008, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

9 Civ. Liège, 14 avril 2005, *Fiscologue* 2005, n° 989, 9 ; Anvers, 25 novembre 2008, *F.J.F.* 2009, n° 6, 685 ; Gand, 30 novembre 2010, *Fiscologue* 2011, n° 1255, 9 ; Civ. Hasselt, 25 février 2010, *Fiscologue*, 2010, n° 1203, 12 ; Anvers, 23 septembre 2008, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be) ; Civ. Louvain, 25 février 2005, *F.J.F.* 2005, p. 778 ; Civ. Liège 10 janvier 2008, *Cour. Fisc.* 2008, p. 381.

10 Gand, 14 avril 2015, *Cour. fisc.* 2015 (reflet), liv. 9, 751 ; Civ. Bruxelles, 24 novembre 2004, *F.J.F.* 2005, p. 669 ; Civ. Mons, 19 novembre 2003, *F.J.F.* 2005, p. 38 ; Civ. Bruxelles, 19 avril 2005, *F.J.F.* 2005, p. 882 ; Anvers, 16 mars 2010, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be) ; Civ. Bruxelles, 10 mars 2006, *T.F.R.* 2007, n° 314, 70 avec note de KELL, L. ; Civ.

mière instance de Liège le 18 mai 2004 illustre parfaitement le raisonnement qui sous-tend ce second courant jurisprudentiel, lorsqu'il affirme que « *le fait de recourir à un mécanisme relevant du choix – licite – de la voie la moins imposée doit, de même, et plus particulièrement à notre époque où les connaissances en ce domaine sont largement diffusées, être considéré comme un acte d'un homme normal et prudent. Comme l'écrit L. Herve []: le patrimoine privé d'un individu doit pouvoir être géré de manière dynamique. Il n'y a pas lieu de l'abandonner à un amateurisme total, ou d'ignorer les possibilités de réaliser des gains plus importants, notamment grâce à la position que l'on occupe, voir(e) même à ses compétences. Il nous paraît qu'un bon père de famille doit gérer son patrimoine au mieux de ses intérêts. Si tel n'était pas le cas, il conviendrait de parler de gestion anormale du patrimoine.* »<sup>11</sup>

Il est aussi régulièrement tiré argument, pour motiver qu'une opération répond aux préoccupations d'un *bonus pater familias*, qu'elle poursuit, outre la réalisation d'une économie fiscale, des objectifs étrangers à l'impôt, tels que la résolution d'un conflit d'actionnaires, la réorganisation d'un groupe de sociétés familiales<sup>12</sup> ou encore, l'organisation de la succession du contribuable au mieux des intérêts de son entreprise et de ses héritiers<sup>13</sup>.

### III.3. Les spécificités de l'opération

Les singularités de certains schémas de réalisation de plus-value interne ont amené la jurisprudence à les considérer comme « anormaux ».

Ainsi, le fait qu'un montage implique que des actions d'une société florissante soient remplacées par des parts d'une société holding qui, à moyen terme, ne serait pas en mesure de supporter la charge financière qui lui est imposée, a été retenu en défaveur du contribuable<sup>14</sup>. Cette analyse nous paraît judicieuse car il ne relève pas du comportement d'un bon père de famille, normalement diligent et prudent, d'intégrer dans les composantes des opérations auxquelles il prend part, des éléments de nature à compromettre la viabilité économique de tout ou partie des structures mises en place.

En revanche, et au contraire de la position exprimée par le SDA, la distribution d'un important dividende vers la société holding afin de lui permettre de financer l'opération d'acquisition des titres, n'a pas été considérée

comme un événement de nature à faire sortir l'opération du cadre normal de la gestion de patrimoine privé<sup>15</sup>. La Cour d'appel de Gand a pour sa part expressément indiqué qu'elle n'était en aucun cas tenue par la position du SDA<sup>16</sup>.

## IV. Réforme portée par la loi-programme du 25 décembre 2016

L'article 97 de la loi-programme du 25 décembre 2016 modifie l'article 184 du CIR/92 relatif à la composition du capital social. L'alinéa 3 de cette disposition est désormais libellé comme suit :

« Dans l'éventualité d'un apport d'actions ou parts pour lequel les plus-values, soit, sont exonérées en vertu de l'article 45, § 1er, alinéa 1er, 2°, et ne tombent pas sous l'exonération des plus-values sur actions ou parts prévue à l'article 192, soit, ne sont pas imposables conformément à l'article 90, alinéa 1er, 9°, premier tiret, ou à l'article 228, § 2, 9°, h, le capital libéré à l'occasion de l'échange de nouvelles actions ou parts émises par la société bénéficiaire de l'apport est égal à la valeur d'acquisition des actions ou parts apportées dans le chef de l'apporteur. A défaut de pouvoir établir celle-ci, le capital libéré est censé correspondre à la valeur du capital libéré représenté par les actions ou parts apportées, dans le capital libéré total de la société dont elles sont représentatives. Pour le reste, cet apport est considéré comme une réserve taxée. »

Le nouveau texte est applicable aux plus-values réalisées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2017.

## V. Analyse

La loi-programme laisse intact l'article 90 du CIR/92, siège de la matière des revenus divers et actuel fondement des seules taxations admises de plus-values (*sensu stricto*) sur actions ou parts. Elle ne rend d'ailleurs impossible aucune plus-value en tant que telle dans le chef de celui qui la réalise. Elle se contente d'introduire, sous l'intitulé « plus-value interne », un régime de taxation différé ne touchant que les plus-values réalisées sous forme d'apport d'actions ou parts.

Désormais, à mesure de la partie de l'apport en nature sous forme d'actions ou parts qui représente une plus-value pour l'apporteur, la société bénéficiaire de l'apport doit en comptabiliser la valeur, non pas en capital libéré, mais en réserve taxée. Par conséquent, si ultérieurement à l'apport, la société qui en a bénéficié décide d'un remboursement de capital par prélèvement sur ses réserves taxées, elle devra procéder à la retenue « à la source » du

Hasselt, 5 octobre 2005, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be) ; Bruxelles, 3 mars 2010, *Fiscologue* 2011, n° 1256, 11.

11 Civ. Liège, 18 mai 2004, inédit, RG 01/4013/A.

12 Civ. Bruxelles, 26 juin 2008, *F.J.F.* n° 2009/8 ; Civ. Mons, 14 octobre 2003, *Fiscologue*, 2003/910 ; Gand, 12 février 2008, *F.J.F.* 2009, n° 1, 45.

13 Mons, 18 juin 2008, *J.D.F.* 2008, n° 5-6, 175, avec note de DOCCL C. ; Anvers, 28 juin 2011, *F.J.F.* n° 2012/16.

14 Mons, 10 septembre 2008, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

15 Civ. Bruges, 7 octobre 2009, *Fisc. Act.* 2009, n° 38, 5.

16 Gand, 8 avril 2008, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

précompte mobilier sur dividendes, actuellement fixé au taux de 30%.

Le but affirmé est d'assurer un prélèvement fiscal si l'auteur de l'apport entend « monétariser » sa plus-value par l'entremise d'un remboursement de capital.

*Exemple: Monsieur X apporte au capital de la société Z 1.000 actions de la société anonyme A, qu'il a constituée dix ans plus tôt. A la constitution, chaque action a été libérée à hauteur de 500 EUR. La valeur d'apport de ses 1.000 actions est fixée à 6.000.000 EUR. La société Z verra donc son capital libéré augmenter de 500.000 EUR, soit la valeur de souscription des parts apportées, et ses réserves taxées de 5.500.000 EUR, soit la plus-value réalisée par Monsieur X. Si la société Z rembourse par prélèvement sur ses réserves taxées, tout ou partie des actions reçues par Monsieur X en contrepartie de son apport, ce remboursement sera soumis à due concurrence à la retenue d'un précompte mobilier de 30%.*

## VI. Pertinence de la réforme

Bien que le législateur a précisé en intitulé de sa réforme qu'elle vise les « plus-values internes »<sup>17</sup>, la modification de l'article 184 du CIR/92 vise tout apport d'actions ou parts au capital d'une société résidente. Il n'y est fait aucune distinction relative au contexte de cet apport ni à la circonstance, pourtant propre aux plus-values internes, que l'apporteur (ou sa famille) exerce un contrôle ou détienne une participation importante au sein de la société bénéficiaire de l'apport.

Toute forme d'apport d'actions ou parts par une personne physique est donc désormais soumise au régime de comptabilisation distincte préconisé par l'article 184, alinéa 3 du CIR/92, sauf pour la plus-value à être imposable en revenus divers à l'IPP ou à l'INR. La portée du système instauré dépasse donc largement la situation spécifique que le législateur annonce pourtant viser par sa réforme<sup>18</sup>. Cette première bizarrerie passée, on en découvre une seconde qui n'a rien à lui envier.

Le prélèvement fiscal instauré (de manière différée) a pour nécessaire effet de ne viser que les plus-values réalisées par voie d'apport. Le régime fiscal des plus-values internes réalisées par voie de vente demeure parfaitement inchangé alors que, selon l'administration fiscale, il s'agit de l'hypothèse la plus éloignée de la gestion normale de patrimoine privé. Elle serait même, selon l'administration toujours, assimilable à un abus fiscal.

Le conseil d'Etat s'est étonné de ce choix délibéré de ne prévoir de régime de prélèvement fiscal qu'en matière d'apport, alors que le projet déposé poursuivait l'ambition de fiscaliser les plus-values internes, sans apparente distinction d'origine.<sup>19</sup>

A cet égard, l'exposé des motifs du gouvernement (et donc du SPF Finances à travers lui) se borne à indiquer que « [...] la problématique envisagée n'est pas visée dans le cas d'une vente d'actions à son propre holding [ ]. Dans de tels cas, il n'est en effet pas question de création de capital libéré. L'imposition peut dès lors déjà être assurée dans de tels cas par d'autres dispositifs (comme l'article 90, alinéa 1er, 9°, 1er tiret, CIR 92, en dehors de la gestion normale du patrimoine privé, ou au moyen de l'application éventuelle de l'article 344, § 1er, CIR 92). »<sup>20</sup> Ce propos ne fait que reproduire l'enseignement des décisions du SDA dont nous avons vu que la jurisprudence est pourtant bien loin de partager les vues.

La mise en œuvre de contrôles sur pied de l'article 344, § 1<sup>er</sup> du CIR/92 est également annoncée pour toutes les opérations de plus-values internes réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017<sup>21</sup>.

Nous n'apercevons toutefois pas où se serait situé l'abus fiscal, c'est-à-dire le contournement de la volonté du législateur, dans la mise en place d'un montage de plus-value interne que celui-ci n'a jamais décidé de rendre imposable jusqu'à la récente réforme, alors même que le montage est connu depuis plus de 20 ans.

## VII. Conclusion

La réforme intervenue manque à la fois de pertinence et d'ambition. Elle vise sans distinction toutes les plus-values réalisées par voie d'apport (internes ou non) et laisse intact le régime fiscal de taxation des plus-values internes réalisées à l'occasion d'une vente.

Elle résulte du présupposé des auteurs du projet de loi-programme que les plus-values internes issues de ventes sont forcément imposables sur pied de l'article 90, 9°, 1<sup>er</sup> tiret ou de l'article 344, § 1<sup>er</sup> du CIR/92, ce qui constitue une négation pure et simple de l'état actuel de la jurisprudence.

En effet, si l'appréciation par les cours et tribunaux du royaume du respect de la gestion normale de patrimoine privé en matière de plus-values internes est loin d'être univoque, on n'y trouve en tout cas pas d'écho favorable aux conditions exigées par le SDA pour concéder qu'il n'y a pas lieu à taxation.

17 Cet intitulé n'a toutefois pas été transposé dans le CIR/92 lui-même, dans lequel n'apparaît nulle part la notion de « plus-value interne ».

18 Dans le même sens, voy. D.E. PHILIPPE « Quand le législateur s'attaque aux plus-values internes », in *C.U.P.* vol.172, Anthémis, Liège, pp. 81 et ss.

19 *Doc. Parl. Chambre*, 54-2208/001, pp. 159 et 160.

20 *Doc. Parl. Chambre*, 54-2208/001, pp. 47 à 49.

21 Rapport fait au nom de la commission de Finances, *Doc. Parl. Chambre*, 54-2208/008, p 6.



Les magistrats penchent régulièrement pour une compatibilité des plus-values internes avec la gestion normale de patrimoine privé et y sont d'autant plus enclins que la plus-value réalisée n'est pas le fruit d'une surévaluation des titres cédés et que l'opération est fondée sur d'autres motifs que purement fiscaux. Par ailleurs, si on sent poindre sous cette recherche « d'autres motifs » l'influence de l'article 344, § 1<sup>er</sup> du CIR/92, aucune décision publiée n'a, à notre connaissance, assimilé un mécanisme de plus-value interne à un abus de droit fiscal.

Il aurait été plus opportun de s'attaquer une bonne fois pour toute au problème épineux de la définition de la gestion normale de patrimoine privé ou d'énoncer des critères objectifs de taxation des plus-values sur actions ou parts susceptibles de rencontrer adéquatement l'hypo-

thèse des plus-values internes (p.e. cession à une société dont on est dirigeant ou dont on possède directement ou indirectement plus de X%). Ce second choix aurait eu pour mérite de démontrer une volonté claire de rendre les plus-values internes imposables en tant que telles, pareille volonté ne ressortant toujours pas *expressis verbis* du texte du CIR/92.

Le législateur fiscal a tout simplement manqué un rendez-vous de plus avec la sécurité juridique.

Christophe LEMAIRE

Premier Substitut de l'Auditeur du travail de Liège

Licencié en droit fiscal

Professeur CBCEC

## Exercice illégal d'activités comptables – la jurisprudence en 2016 – la vérification de l'agrément de ses collaborateurs et sous-traitants

### Introduction

Vous trouverez dans cet article<sup>1</sup> un résumé commenté des décisions rendues l'année dernière en matière d'exercice illégal de la profession.

Avant d'aborder cette jurisprudence, nous souhaitons évoquer brièvement un moyen simple de lutter contre l'exercice illégal de la profession, moyen qui concerne au premier plan nos membres et stagiaires.

Vous savez à présent que vous devez informer par écrit l'Institut de l'identité de toute personne non légalement habilitée à exercer des activités comptables, à laquelle vous succédez ou qui vous succède (art. 17, 2<sup>o</sup>) du Code de déontologie. Nous ne vous ferons pas l'injure de vous préciser que le respect de cette obligation déontologique suppose une vérification préalable.

C'est sur le caractère systématique de cette vérification que nous souhaitons insister, car les inscriptions au Tableau et plus encore sur la liste des stagiaires, fluctuent au fur et à mesure des audiences des Chambres exéc-

tives et d'appel, qui procèdent à des inscriptions sur la liste des stagiaires et au Tableau des titulaires, mais qui omettent aussi des membres et des stagiaires, soit à leur demande, soit pour des motifs de nature administrative, soit encore à la suite de radiations disciplinaires. Cette remarque est aussi valable pour les membres et stagiaires de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises et de l'Institut des Experts-comptables et Conseils fiscaux.

Collaborer avec une personne exerçant illégalement la profession est une faute déontologique grave dans le chef d'un professionnel du chiffre. Les Chambres sanctionnent sévèrement ce type de comportement car il fausse la libre-concurrence et nuit aux confrères du contrevenant. Ces personnes ne paient pas de cotisations ni de primes d'assurances, ne se forment pas, ne sont pas soumises à la déontologie, sont majoritairement incompétentes et sont la source d'ennuis multiples pour leurs clients, du mauvais conseil jusqu'à la faillite en passant par la visite impromptue d'huissiers.

Il est dès lors impératif de procéder à la vérification de l'habilitation de vos confrères à chaque fois que vous leur succédez ou êtes succédés. Ne vous fiez pas au fait que votre confrère est membre d'un Institut depuis des années ou que vous le rencontrez souvent à des séminaires ou salons professionnels ou qu'il utilise un numéro et/ou un logo d'un institut. Méfiez-vous aussi des personnes qui déclarent exercer en sous-traitance pour

<sup>1</sup> Pour les années antérieures, voyez *Pacioli*, n° 237, 17-30 septembre 2007, pp. 1-8 ; *Pacioli* n° 300, 2-15 août 2010, pp. 1-6 ; *Pacioli*, n° 319, 9-22 mai 2011, p. 4-6 ; *Pacioli*, n° 337, 19 mars-01 avril 2012, pp. 1-4 ; *Pacioli* n° 362, 29 avril-12 mai 2013, pp. 1-6 ; *Pacioli* n° 388, 30 juin 2014-13 juillet 2014, pp. 4-8 ; *Pacioli* n° 408, 22 juin 2015-05 juillet 2015, pp. 3-7, *Pacioli* n° 422, 28 mars 2016-10 avril 2016, pp.1-5.

telle ou telle personne (le sous-traitant doit être impérativement agréé) ou qui disent « agir pour le compte d'untel ». Dans ces cas, vous ne remettrez le dossier qu'à une personne dûment agréée ou à votre client.

Pour effectuer ces vérifications préalables, vous pouvez faire usage des moteurs de recherche des sites internet de l'IPCF ([www.ipcf.be](http://www.ipcf.be) / chercher un comptable), de l'IEC (attention, les stagiaires et les sociétés de stagiaires ne sont pas repris sur leur site) et de l'IRE. En cas de doute, n'hésitez pas prendre contact avec nos services (par téléphone, courrier, courriel) en nous fournissant un maximum d'informations (nom de la personne physique ou morale, adresse, numéro de téléphone, site internet, etc.), car si les membres des trois instituts sont censés indiquer leurs numéros de membres, il peut arriver que cela ne soit hélas pas le cas, que la lettre (ou le courriel) soit signée par un employé du bureau comptable ou que le papier à lettres utilise une dénomination différente du nom du comptable ou de sa société, qu'une consœur utilise le nom de son mari, que la société utilise un acronyme (Bureau Comptable Joseph qui devient BCJ), etc.

En résumé, il existe des tas de motifs de se méprendre quant à l'identité de son interlocuteur et dès lors autant de risques de froisser injustement un confrère ou une consœur dûment agréés.

## Les jugements et arrêts

### 1. Tribunal de Première Instance d'Anvers - division d'Anvers - Chambre AC5 - 8 janvier 2016

Après sa mise en liquidation en 2009, la société d'un comptable agréé a été omise du tableau des sociétés comptables agréées.

En 2014, il a été constaté que la société en liquidation avait poursuivi l'activité de comptable et continué de facturer des prestations comptables. Malgré une mise en demeure par l'IPCF, la situation est restée inchangée. L'IPCF a immédiatement assigné en justice la société en liquidation et son liquidateur, qui n'était pas non plus agréé.

Dans un jugement du 25 juin 2015, le tribunal a considéré que les faits étaient établis et a condamné la société ainsi que le liquidateur au paiement d'une amende. Comme ni la société ni le liquidateur n'étaient présents à l'audience, l'affaire a été traitée par défaut.

Après signification du jugement, les parties concernées ont fait opposition. Le tribunal s'est prononcé sur cette opposition le 8 janvier 2016.

Le tribunal a considéré que les faits étaient prouvés et a condamné la société au paiement d'une amende de 1.000

euros (dont la moitié avec sursis). En ce qui concerne le liquidateur, le tribunal a ordonné la suspension du prononcé.

L'IPCF s'est vu accorder un dédommagement moral de 1 euros.

### 2. Tribunal de Première Instance de Liège, Division de Liège, 18<sup>ème</sup> ch. correctionnelle – 19 janvier 2016

Procédure initiée par le Ministère Public.

Une société et une personne physique étaient poursuivies pour avoir exercé illégalement la profession de comptable.

Le gérant a été condamné à une peine d'emprisonnement de 3 mois assortie d'un sursis de trois ans et à 600 euros d'amende, dont les trois quarts avec un sursis de 3 ans. La société a été condamnée à une peine d'amende de 3.000 euros, dont les trois quarts avec un sursis de 3 ans. Ces peines ont été prononcées pour un abus de confiance.

En ce qui concerne l'exercice illégal de la profession de comptable, le gérant a été condamné à une peine d'emprisonnement de 3 mois avec un sursis de trois ans et à 3.000 euros d'amende, dont la moitié avec un sursis de 3 ans. La société a été condamnée à une amende de 12.000 euros, dont les deux tiers avec un sursis de 3 ans.

Au civil, le Tribunal a accordé 2.221 euros à l'Institut au titre de son préjudice matériel et 1 euro au titre de son préjudice moral et les prévenus ont en outre été condamnés *in solidum* à payer une somme de 550 euros au titre d'indemnité de procédure.

Pour déterminer les peines, le Tribunal a tenu compte notamment de la longueur de la période infractionnelle, de la concurrence déloyale exercée à l'égard des comptables respectant les obligations légales et de l'absence de possibilité de vérifier les conditions sur le plan de la compétence pour l'exercice de l'activité de comptable

Le Tribunal a également prononcé la dissolution de la société et a décidé de renvoyer l'affaire devant le Tribunal de Commerce de Liège parce que la société a manifestement été intentionnellement créée afin d'exercer illégalement des activités de comptabilité.

### 3. Tribunal de Première Instance de Flandre occidentale - division de Courtrai - 13<sup>e</sup> Chambre - 10 février 2016

En dépit de son omission comme expert-comptable auprès de l'IEC, une personne physique a continué de fournir des prestations comptables à des tiers via une société.

À la suite de plusieurs plaintes, l'IPCF a demandé à l'Inspection économique de mener une enquête.

À l'issue de cette enquête, la société ainsi que le gérant ont fait l'objet de poursuites pénales pour exercice illégal de la profession de comptable.

L'IPCF s'est constitué partie civile.

Le tribunal a considéré que les faits étaient établis tant dans le chef de la personne physique que dans le chef de la société.

La personne physique a été condamnée à une peine d'emprisonnement d'un mois (assortie toutefois d'un sursis de trois ans) et au paiement d'une amende effective de 500 euros (soit 3.000 euros avec les décimes additionnels).

La société a été condamnée au paiement d'une amende de 1.000 euros (soit 6.000 euros avec les décimes additionnels), dont la moitié avec sursis.

L'IPCF s'est vu accorder un dédommagement moral de 1 euro et un dédommagement matériel de 4.572 euros.

Le jugement doit en outre être publié en intégralité ou en résumé dans le *Krant van West-Vlaanderen*, le *Nieuwsblad* et sur le site web de l'IPCF.

L'IPCF s'est vu accorder un dédommagement moral de 1.000 euros. Peu de temps après, la société défenderesse a déposé son bilan.

#### **4. Tribunal de Première Instance d'Eupen, 6<sup>ème</sup> ch. correctionnelle – 9 mai 2016**

Procédure initiée par le Ministère Public.

Une personne physique et une société étaient poursuivies pour avoir exercé des activités comptables pour le compte d'un même client, respectivement de 2001 à 2007 et de 2008 à 2013.

La personne physique a été condamnée à une peine de travail de 100 heures (et une peine de 6 mois d'emprisonnement en cas d'inexécution de cette dernière).

La société a été condamnée à une peine d'amende de 3.000 euros, dont la moitié avec un sursis de 3 ans.

Au civil, le Tribunal a accordé 4.334,08 euros à l'Institut au titre de son préjudice matériel et 1 euro au titre de son préjudice moral ainsi que 715 euros au titre d'indemnité de procédure.

Les prévenus ont interjeté appel de cette décision.

#### **5. Tribunal de Première Instance de Namur, Division de Namur, 12<sup>ème</sup> ch. correctionnelle – 7 septembre 2016**

Procédure initiée par le Ministère Public.

Une société et une personne physique étaient poursuivies pour avoir exercé illégalement la profession de comptable.

La personne physique a été condamnée (par défaut) à une peine d'emprisonnement de 3 mois avec un sursis de trois ans. La société est quant à elle condamnée à une peine d'amende de 6.000 euros, avec un sursis de 3 ans.

Le Tribunal a réservé à statuer sur les intérêts civils.

#### **6. Tribunal de Première Instance de Bruxelles - 52<sup>e</sup> Chambre - 29 septembre 2016**

Après sa radiation comme expert-comptable membre de l'IEC, une personne physique a continué d'exercer la profession de comptable. En dépit de plusieurs promesses, l'intéressé n'a jamais régularisé sa situation et ce, même après les constatations faites par l'Inspection économique.

Le défendeur a finalement reconnu les faits lorsque l'affaire a été portée devant le tribunal.

Le tribunal a jugé que :

*« Les faits sont très graves. ... Le défendeur a ainsi fait naître auprès du public une confiance indue quant à la qualité de la prestation de service et causé un préjudice aux autres titulaires de la profession. Le tribunal souligne tout particulièrement le fait que l'IPCF a rappelé le défendeur à l'ordre à plusieurs reprises mais que ce dernier n'a apparemment pas tenu compte de ces mises en demeure et ne mesure de ce fait pas l'ampleur du préjudice social qu'il a causé. »*

Sur le plan pénal, le défendeur a été condamné pour l'ensemble des faits qui lui sont reprochés au paiement d'une amende de 1.000 euros (dont la moitié avec sursis).

Le jugement doit en outre être publié en intégralité ou en résumé dans le *Standaard*, le *Nieuwsblad*, le *Tijd* et sur le site web de l'IPCF.

Sur le plan civil, le défendeur a été condamné à payer à l'IPCF un dédommagement d'un montant total de 3.250 euros (3.000 euros au titre de préjudice matériel et 250 euros au titre de préjudice moral).

Le défendeur n'a pas interjeté appel de cette décision.

## 7. Cour d'Appel d'Anvers, 9<sup>ème</sup> ch. correctionnelle – 12 octobre 2016

Procédure initiée par le Ministère Public et le prévenu.

Une personne physique avait tout simplement continué à travailler comme gérant de fait d'une société, malgré une interdiction professionnelle prononcée à son encontre par les tribunaux de Bruxelles et de Gand. Cette société tenait entre autres la comptabilité de tiers, et ce, sans que la société ou son gérant de droit ou de fait ne disposent d'aucun agrément. Le gérant de fait prétendait qu'il était agréé en tant qu'expert-comptable aux Pays-Bas (ce dont il n'a jamais fourni aucune preuve) et qu'il pouvait donc tout simplement continuer à travailler en Belgique sur la base de son agrément aux Pays-Bas. Il avait, par ailleurs, été radié du tableau des experts-comptables de Belgique en 1990.

La société en question a été citée en faillite par des tiers et le curateur de la société a constaté, en plus de l'absence d'agrément, toute une série de malversations dans la comptabilité et un abus de biens sociaux.

Une procédure pénale a été ouverte, dans le cadre de laquelle le curateur et l'IPCF se sont portés parties civiles.

Dans l'arrêt du 20 octobre 2015, le tribunal de première instance de Tongres a, entre autres, stipulé que: «*Les faits sont socialement inacceptables et hautement condamnables. Ils témoignent d'un estompement prononcé de la norme et sont uniquement motivés par le profit personnel. La manière de procéder adoptée par le prévenu nuit gravement aux échanges commerciaux réglementaires.*» Le Tribunal a également constaté que les «*individus tels que le prévenu jettent le discrédit sur le mandat de comptable, représenté par son institut professionnel*».

L'IPCF s'est, quant à lui, vu accorder un dédommagement moral de 1.000 euros.

Le défendeur avait fait appel contre cette décision. La Cour d'appel a confirmé la décision du tribunal de première instance. Le défendeur est dès lors redevable auprès de l'IPCF de dommages moraux de 1.000 euros.

## 8. Cour d'Appel de Liège, 6<sup>ème</sup> ch. correctionnelle – 27 octobre 2016

Procédure initiée par le Ministère Public.

Il s'agit d'une personne qui a déjà été condamnée à trois reprises pour exercice illégal de la profession et qui était à nouveau poursuivie pour ce grief.

La Cour d'appel a estimé que l'action publique était irrecevable en application du principe *non bis in idem*, l'intéressé ayant été condamné par la même Cour d'appel le 5 mars 2015 du chef d'une prévention libellée en des termes identiques et pour une période infractionnelle englobant les poursuites actuelles.

La Cour s'est dès lors déclarée sans compétence pour connaître de l'action civile de l'IPCF.

Le prévenu a cependant été condamné à une amende de 1.500 euros pour d'autres faits que l'exercice illégal de la profession de comptable.

## Conclusion

Votre Institut a obtenu de nouvelles condamnations en 2016 qui ont confirmé la jurisprudence antérieure et le droit de l'Institut à être dédommagé pour ses préjudices matériels et moraux.

Cette année encore, des poursuites ont été entamées à l'encontre de personnes ayant déjà été condamnées pour exercice illégal de la profession. Ces poursuites témoignent de notre volonté de voir réprimer systématiquement les violations du monopole légal de nos membres et stagiaires. Nous invitons encore une fois ces derniers, les Experts-comptables et Conseils fiscaux, les Réviseurs d'entreprises, les avocats, magistrats, fonctionnaires des SPF Finances, SPF Economie, et SPF Sécurité sociale, curateurs, conseillers en entreprise ou membre des services de police, à nous faire part des cas douteux auxquels ils sont confrontés dans l'exercice de leur profession.

Service du dépistage de l'exercice illégal de la profession

Frank HAEMERS (NL) : frank.haemers@bibf.be

Sven ANDERSEN (FR + DE) : sven.andersen@ipcf.be

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable** : Mirjam VERMAUT, IPCF – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail: info@ipcf.be, URL: http://www.ipcf.be **Rédaction** : Mirjam VERMAUT, Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Frédéric DELRUE, Chantal DEMOOR. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Professeur Emérite de Finance, Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

Réalisée en collaboration avec Wolters Kluwer – www.wolterskluwer.be