

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire : "La personnalité juridique des sociétés face à leurs responsabilités fiscale et pénale".

Auteur : Vassart, Ambre

Promoteur(s) : Masset, Adrien; 11506

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2019-2020

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/10687>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

La personnalité juridique des sociétés face à leurs responsabilités fiscale et pénale

Ambre VASSART

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2019-2020

Titulaires :

Jean BUBLOT
Aymeric NOLLET

Tuteurs académiques :

Adrien MASSET

Table des matières

La personnalité juridique des sociétés face à leurs responsabilités fiscale et pénale	4
Introduction.....	4
Chapitre 1. La responsabilité pénale des personnes morales.....	6
Section 1. La responsabilité pénale des personnes morales de droit privé	6
1. Régime antérieur à la loi du 11 juillet 2018	6
2. Régime actuellement applicable.....	7
Section 2. La responsabilité pénale des personnes morales de droit public	8
1. Régime applicable avant le 30 juillet 2018	8
2. Régime applicable après le 30 juillet 2018.....	9
Section 3. Sort des organes des personnes morales en matière pénale.....	10
1. La personnalité juridique des personnes morales de droit privé	10
2. La personnalité juridique des personnes morales de droit public.....	10
Section 4. Vers une conception pénale forte de la personnalité juridique ?	12
1. Le mécanisme de la conversion des peines	12
Le mécanisme de conversion des peines	12
Éléments de l'infraction pénale	13
2. Approche du législateur ?.....	14
3. Conclusion.....	14
Chapitre 2. La transparence fiscale, entrave au concept de personnalité juridique ?	15
Section 1. Le concept de transparence fiscale	15
1. Démarche internationale.....	15
2. Illustration en droit belge.....	16
Section 2. La « responsabilité » fiscale des organes.....	17
1. Cas d'application	17
La taxe caïman	17
Régime particulier.....	18
2. Le principe de transparence fiscale confronté à personnalité juridique d'une société : atteinte justifiée ?.....	18
Droit à la vie privée.	19

Jurisprudence fiscale européenne	20
Section 3. La transparence appliquée aux personnes morales de droit public.....	21
1. Taxation des organismes publics?	21
2. Existence, intérêt et opportunité d'une transparence fiscale au sens strict des organismes publics ?	22
Section 4. Conclusion sur la perception de la personnalité juridique par le législateur fiscal	24
Chapitre 3. Deux perceptions de la personnalité juridique ou cohérence dans l'approche du concept ?	25
Section 1. La personnalité juridique, fiction à l'épreuve des nécessités ?.....	25
1. La fiction juridique	25
2. Limites à la fiction juridique ?.....	26
Section 2. Les nécessités propres aux droits fiscal et pénal, des justifications ?.....	27
1. Particularité du droit pénal : personnalité et volonté.....	27
2. Rapprochement des deux régimes	28
Le recours au droit pénal	28
Point d'attention.....	29
3. Différences fondamentales des démarches législatives.....	29
Section 3. Les freins à la reconnaissance d'une responsabilité pénale et fiscale des pouvoirs publics.....	30
1. Responsabilité pénale	31
2. Transparence fiscale	31
3. La personnalité juridique	32
Conclusion	33
Bibliographie	35
Législation	35
Jurisprudence	35
Doctrines	36

La personnalité juridique des sociétés face à leurs responsabilités fiscale et pénale

Introduction

Le présent mémoire a pour objet principal le concept de personnalité juridique appliqué aux sociétés. Concept hautement théorique et surtout juridique, il peut être utilisé pour qu'une entité acquiert une série de droits et d'obligations qui lui sont propres et surtout indifférents des personnes physiques qui la gèrent.

En effet, à ce jour, en matière sociétale, la dualité reste de mise et l'on distingue les sociétés des personnes physiques qui en sont les fondatrices ou les détentrices précisément grâce au mécanisme de personnalité juridique qui leur est attribuée par le législateur à certaines conditions. Cela n'empêche pas qu'il existe, malgré tout, des rapprochements entre d'une part, l'entité et d'autre part, ses administrateurs/gérants ou personnes figurant en arrière-plan. La personnalité juridique n'est pas toujours un écran total.

Nous souhaitons réfléchir à la manière dont le législateur conçoit la permanence de ce concept face à certaines réalités/nécessités. La lutte contre la fraude fiscale est un premier angle d'approche mais celui de la responsabilité pénale en constitue un autre non des moins intéressants. Les deux approches ont permis des écarts à la rigueur de l'écran que pouvait constituer le concept de personnalité juridique.

Nous avons pensé qu'il serait possible de confronter les deux démarches pour s'apercevoir *in fine* d'un rapprochement et pour nous permettre - peut-être - de tirer des conclusions ou de dégager des critères qui seraient ceux du législateur et qui détermineraient à quel moment le concept de personnalité juridique présente des limites.

Pour réaliser cette -trop- brève recherche nous nous centrerons sur la responsabilité des personnes morales privées et publiques ainsi que de leurs organes dans le cadre professionnel uniquement. Les personnes publiques dont il sera question seront limitées à celles visées par l'ancien article 5 du code pénal. Nous analyserons ensuite le concept de la transparence fiscale en général et de sa (non)transposition aux personnes morales de droit public pour en arriver à la rédaction d'un chapitre de synthèse reprenant les démarches du législateur et tentant

d'approcher d'une conclusion sur le procédé juridique utilisé pour modaliser le concept de la personnalité juridique.

Chapitre 1. La responsabilité pénale des personnes morales

Dans ce chapitre il sera systématiquement question de la responsabilité des personnes morales de droit public et de droit privé avant et après l'entrée en vigueur du régime instauré par la loi du 11 juillet 2018 (section 1 et 2) ainsi que du sort réservé aux organes de ces personnes morales respectives dans le jeu des responsabilités (sections 3). Ensuite, nous tenterons d'en déduire quelques éléments propres à la conception de la personnalité juridique qui en découlent (section 4).

Section 1. La responsabilité pénale des personnes morales de droit privé

1. Régime antérieur à la loi du 11 juillet 2018¹

Initialement irresponsables pénalement, les sociétés sont depuis 1999 flanquées d'un régime de responsabilité pénale propre. Les adages « *societas delinquere non potest* » puis « *societas delinquere potest sed non puniri* » ont longtemps prévalu jusqu'à un premier régime de responsabilité en 1999 par une loi du 4 mai².

Ainsi, si un lien intrinsèque entre l'infraction commise et la personne morale est bien présent, sa responsabilité pénale peut être mise en cause³. La société est alors conçue comme pouvant commettre une faute et pourvue d'une intention propre⁴. La manière dont il faut imputer les faits à la personne morale n'est, par contre, pas définie en droit pénal et il revient alors au juge de faire œuvre créatrice⁵.

Ainsi était formulé l'ancien article 5 du code pénal :

« Toute personne morale est pénalement responsable des infractions qui sont intrinsèquement liées à la réalisation de son objet ou à la défense de ses intérêts, ou de celles dont les faits concrets démontrent qu'elles ont été commises pour son compte. »

¹ M.B., 20 juillet 2018.

² Loi instaurant la responsabilité pénale des personnes morales, M.B., 22 juin 1999.

³ Doc. Parl, Proposition de loi instaurant la responsabilité pénale des personnes morales déposée le 23 décembre 1998, n°1217/1, p. 5.

⁴ La personne morale ne peut être tenue pour pénalement responsable de la commission d'une infraction lorsqu'il est établi que ses administrateurs se sont servis d'elle comme un simple instrument afin de la commettre à leur profit personnel, jurisprudence et analyse citée par : N., Colette-Basecqz et N., Blaise, *Manuel de droit pénal général*, Anthémis, Louvain-la-Neuve, 2019, p. 327.

⁵ *Ibid.*, p. 338.

Lorsque la responsabilité de la personne morale est engagée exclusivement en raison de l'intervention d'une personne physique identifiée, seule la personne qui a commis la faute la plus grave peut être condamnée. Si la personne physique identifiée a commis la faute sciemment et volontairement, elle peut être condamnée en même temps que la personne morale responsable. »

Dans le cas où une personne physique peut être identifiée comme ayant commis l'infraction, cette première version du régime de la responsabilité pénale des entreprises excluait qu'un cumul de responsabilité ait lieu « *sauf dans le cas où il peut être établi que l'infraction peut être imputée personnellement à une personne physique, qui aurait agi de manière intentionnelle* »⁶. Le cumul reste donc possible pour les infractions intentionnelles.

2. Régime actuellement applicable

La nouvelle version de l'article 5 du code ne s'encombre plus de tous ces éléments⁷. Ainsi, il prévoit désormais que :

« Art. 5. Toute personne morale est pénalement responsable des infractions qui sont intrinsèquement liées à la réalisation de son objet ou à la défense de ses intérêts, ou de celles dont les faits concrets démontrent qu'elles ont été commises pour son compte »

Le nouveau texte exclut d'utiliser ce que l'on avait appelé la « cause d'excuse absolutoire » permettant précédemment à celle de la personne physique ou morale auteur de la faute la moins grave d'être exemptée de peine⁸.

L'on peut lire dans les travaux parlementaires de la loi qu' « *Il est évident que concrètement, l'infraction commise par la personne morale sera le fait d'une personne physique. Si la personne physique peut être identifiée, tant la personne morale que cette personne physique peuvent être condamnées pour le même fait.* »⁹ Cette conception n'a pas changé mais la limitation existant à l'époque dans le cadre des poursuites non intentionnelles est supprimée.

La responsabilité des personnes morales de droit privé est donc à nouveau élargie.

⁶ *Doc. Parl. Chambre*, Proposition de loi instaurant la responsabilité pénale des personnes morales déposée le 23 décembre 1998, n°1217/1, p. 6.

⁷ Loi du 11 juillet 2018 modifiant le Code pénal et le titre préliminaire du Code de procédure pénale en ce qui concerne la responsabilité pénale des personnes morales, précitée.

⁸ N., Colette-Basecqz et N., Blaise, *Op. Cit.*, p. 345.

⁹ *Doc. Parl. Chambre*, Proposition de loi du 21 janvier 2015, n° 0816/001, p. 9.

Section 2. La responsabilité pénale des personnes morales de droit public

1. Régime applicable avant le 30 juillet 2018

En 1999, le législateur a décidé de se saisir de la question de la responsabilité pénale des personnes morales en général. S'est donc posée la question de savoir si les personnes morales de droit public devaient elles aussi pouvoir être poursuivies par le parquet dans le cadre d'infractions pénales commises à l'occasion d'actes de gestion de services publics.

Le choix du législateur a porté initialement sur une exemption à l'égard des pouvoirs publics non sans susciter des réflexions doctrinales sur l'opportunité de ce choix¹⁰ finalement validé par la Cour Constitutionnelle¹¹.

Pour la Cour constitutionnelle, le fait pour les collectivités publiques d'être chargées d'une mission « *politique essentielle dans une démocratie représentative, de disposer d'assemblées démocratiquement élues et d'organes soumis à un contrôle politique* » sont des particularités qui justifient de ne pas leur avoir étendu la responsabilité pénale. Il s'agit, toujours selon la Cour, d'éviter de régler au niveau pénal des conflits qui doivent se traiter au niveau politique¹².

Le texte de l'article 5 du code pénal modalisant la responsabilité pénale des sociétés prévoyait donc avant le 11 juillet 2018¹³, entre autres que « *Ne peuvent pas être considérées comme des personnes morales responsables pénalement pour l'application du présent article : l'Etat fédéral, les régions, les communautés, les provinces, les zones de secours, les prézones l'agglomération bruxelloise, les communes, (les zones pluricommunales,) les organes territoriaux intra-communaux, la Commission communautaire française, la Commission communautaire flamande, la Commission communautaire commune et les centres publics d'aide sociale.* »

¹⁰ Voy. not. M. , Nihoul, « L'immunité des collectivités publiques est-elle « constitutionnellement correcte » ? *R.D.P.C.*, 2003, p. 799.

¹¹ Le premier arrêt dans ce sens est l'arrêt n°128/2002 du 10 juillet 2002 disponible sur <https://www.const-court.be>.

¹² *Ibid.* considérant B.7.5.

¹³ Loi du 11 juillet 2018, *précitée*.

2. Régime applicable après le 30 juillet 2018

Depuis le 30 juillet 2018¹⁴, les pouvoirs publics ont perdu l'avantage de l'immunité en matière pénale. Est-ce à dire que les collectivités publiques sont traitées désormais sur un pied d'égalité avec les personnes morales de droit privé classiques ? Pas vraiment, à notre estime du moins.

Le système mis en place est celui d'une responsabilité absolue et complète. Il tient dans l'article 5 (nouveau) du code pénal depuis la loi du 11 juillet 2018 précitée : « *Toute personne morale est pénalement responsable des infractions qui sont intrinsèquement liées à la réalisation de son objet ou à la défense de ses intérêts, ou de celles dont les faits concrets démontrent qu'elles ont été commises pour son compte* ». L'article assimile certaines formes sociétales à des personnes morales mais ne prévoit plus l'exception initiale¹⁵.

Cependant, l'article 7bis du code pénal traitant des peines applicables aux infractions commises par les personnes morales réintroduit alors une forme de différence de traitement en prévoyant que :

*« En ce qui concerne l'Etat fédéral, les Régions, les Communautés, les provinces, les zones de secours, les prézones, l'Agglomération bruxelloise, les communes, les zones pluricommunales, les organes territoriaux intracommunaux, la Commission communautaire française, la Commission communautaire flamande, la Commission communautaire commune et les centres publics d'aide sociale seule la simple déclaration de culpabilité peut être prononcée, à l'exclusion de toute autre peine. »*¹⁶

Dès lors, le régime juridique choisi sera celui de la responsabilité que l'on pourrait juger « non sanctionnée »¹⁷. Notons cependant qu'en apparence, le système paraît léger mais qu'en pratique, il aura pour fondement de maximiser la protection des victimes et des mandataires représentants les entités collectives (principalement les communes et les provinces). Ainsi, élargir le régime de responsabilité à la collectivité locale aura pour but de permettre à la victime de poursuivre un responsable solvable au pénal pour obtenir de lui une réparation plus grande. De même, le mandataire, nous y reviendrons au point suivant, sortira de la ligne de mire en termes de responsabilité chaque fois que la faute sera bien celle de la personne morale de droit public.

¹⁴ Loi du 11 juillet 2018 modifiant le Code pénal et le titre préliminaire du Code de procédure pénale en ce qui concerne la responsabilité pénale des personnes morales, *M.B.*, 20 juillet 2018.

¹⁵ SMOOS, S., *La responsabilité pénale des mandataires*, Namur, Union des Villes et Communes de Wallonie, 2019.

¹⁶ Nous soulignons.

¹⁷ Selon nous, la déclaration de culpabilité ne peut pas être considérée comme une réelle sanction.

Section 3. Sort des organes des personnes morales en matière pénale

1. La personnalité juridique des personnes morales de droit privé

L'on peut lire dans les travaux parlementaires de la loi de 1999¹⁸ que la personne morale est conçue comme « *une réalité sociale qui peut commettre une faute pénale propre et doit donc aussi pouvoir être tenue responsable sur le plan pénal* ». Le législateur se refuse à considérer la personne morale comme « *une collectivité de personnes physiques individuelles* ». Il est hors de question pour ce dernier de limiter la responsabilité des personnes morales à la commission expresse d'une infraction par une personne physique la constituant et l'engageant¹⁹.

Initialement, le législateur a minimisé l'exclusion partielle qu'il avait instaurée du cumul entre les responsabilités des personnes physiques et morales impliquées²⁰ pour ensuite, en 2018, considérer largement que ce « *décumul* » n'était plus admissible et devait simplement être oublié²¹.

Ne devrions-nous pas y voir en droit pénal, si ce n'est un renforcement de la responsabilité des personnes morales également un renforcement de la conception de personnalité juridique ? Il semble que le législateur avance en permanence vers une plus grande reconnaissance de ce que peut faire seule une entreprise, armée de sa volonté propre distincte des personnes physiques qui la régissent.

2. La personnalité juridique des personnes morales de droit public

L'exemption de responsabilité qui prévalait pour les collectivités publiques avant 2018 était pétrie d'un effet pervers majeur. En effet, c'est sur la tête des mandataires poursuivis individuellement du fait de leur fonction que reposait la responsabilité pénale des infractions commises dans la cadre de la gestion des affaires publiques²². La responsabilité d'un

¹⁸ *Doc. Parl. Chambre*, Proposition de loi instaurant la responsabilité pénale des personnes morales déposée le 23 décembre 1998, n°1217/1, p. 2.

¹⁹ *Idem*.

²⁰ *Doc. Parl. Chambre*, Proposition de loi instaurant la responsabilité pénale des personnes morales déposée le 23 décembre 1998, n°1217/1, p. 6.

²¹ *Doc. Parl. Chambre*, Proposition de loi du 21 janvier 2015, n° 0816/001, p. 9 et 10.

²² A., Masset, La responsabilité pénale des mandataires communaux, in *Le droit communal*, coord. R. Capart, Wavre, Anthémis, 2015, p. 60 ; S Smoos, *La responsabilité pénale des mandataires locaux*, Namur, UVCW, 2019, p. 18.

Bourgmestre pouvait par exemple mener à sa condamnation suite à la mort d'un cycliste s'étant heurté à un obstacle insuffisamment signalé²³.

Aujourd'hui, la responsabilité pénale des collectivités peut être poursuivie ce qui, sans ôter à la victime et au parquet la faculté de rechercher également l'imputabilité d'une infraction pénale dans le chef des mandataires publics, allège fortement le poids qui reposait sur les épaules de ces derniers²⁴. Ni le mandataire, ni la collectivité qu'il administre ne sont donc protégés.

Il n'est pas certain que le nouveau régime juridique change réellement la donne pour les mandataires dès lors que les entités ne peuvent finalement pas subir de sanction. Toutefois, la déclaration de culpabilité qui peut leur être infligée suffit à permettre la reconnaissance et l'existence de l'infraction dans le chef d'une personne morale de droit public donc une indemnisation civile subséquente.

Le législateur a, à tout le moins, voulu remédier à l'inégalité de traitement dont souffrait jusqu'alors les personnes physiques administrant des personnes morales selon que ces dernières soient responsables ou irresponsables pénalement²⁵.

Il reviendra alors au juge, dans le cas où l'entité serait poursuivie au même titre que son mandataire, de rattacher la commission de l'infraction à l'un ou à l'autre voire aux deux.

Il faut noter dès lors que concernant les collectivités, l'on pourrait tirer argument d'un renforcement nouveau du concept de personnalité juridique à travers l'élargissement de la responsabilité pénale aux personnes morales de droit public.

Ici également, le législateur considère que la collectivité est à même d'avoir une volonté. Reste au juge d'en trouver les rouages.

²³ Corr., Dinant, 15 avril 1986 cité et analysé par J.-M., Leboutte, « la responsabilité personnelle des organes de la commune », *Mouv. Comm.*, 1/1988, p. 7. Voir aussi: T., De Gendt, "Een rechtspraakanalyse van de strafrechtelijke aansprakelijkheid van burgemeester en schepenen", *C.D.P.K.*, 2007, p. 348.

²⁴ S., Smoos, *Op. Cit.*, p. 18; *Doc. Parl. Chambre*, Proposition de loi du 21 janvier 2015, n° 0816/001, p. 11 : « *Disparaît ainsi le problème résidant en ce que le juge pénal ne sera pas très enclin à acquitter par exemple un bourgmestre dans une affaire de coups et blessures involontaires parce que, ce faisant, aucune indemnité ne sera accordée à la personne lésée. Il a en effet désormais également la possibilité en droit de condamner la commune en tant que personne morale* »

²⁵ Notamment en bannissant la règle du décumul prévue par l'ancien article 5 et d'autre part en supprimant l'immunité jusqu'alors appliquée aux collectivités publiques. *Doc. Parl. Chambre*, Proposition de loi du 21 janvier 2015, n° 0816/001, p. 11.

Section 4. Vers une conception pénale forte de la personnalité juridique ?

1. Le mécanisme de la conversion des peines

La personnalité juridique nous paraît renforcée par l'approche évolutive du législateur, comme nous l'avons précisé plus haut. Est-ce à dire que certains aménagements pourraient amoindrir cette conception forte d'une personnalité juridique ?

Le mécanisme de conversion des peines

Tirons un premier exemple dans le mécanisme de la conversion de peines. En effet, par la force des choses, la personne morale ne peut subir une peine de prison, c'est la raison pour laquelle le code pénal a prévu expressément des mécanismes de conversion des peines privatives de liberté en amende²⁶ (article 41bis du Code pénal).

Un tel régime a permis d'éviter qu'en prévoyant une responsabilité pénale pour les personnes morales, il faille modifier l'ensemble des articles contenant des infractions et des peines dans le code pénal afin d'adapter ces dernières aux particularités de la cause²⁷. Une série de sanctions propres existent également comme pour la personne morale, l'interdiction d'exercer une activité relevant de l'objet social, la fermeture d'un ou plusieurs établissements, la publication ou la diffusion de la sanction ou la confiscation. Ces sanctions sont applicables chaque fois que le texte érigeant un comportement en infraction les prévoit.

Par contre, comme nous l'avons précisé ci-avant, les personnes morales de droit public ne peuvent se voir infliger que la simple déclaration de culpabilité²⁸. L'argument principal qui a valu au législateur d'arbitrer ce choix tient dans la nécessité d'éviter des problèmes d'ordre budgétaire. Il s'agit en effet de gérer des questions qui touchent directement aux fonds publics.

Nous n'y voyons pas un manque de considération pour le concept de personnalité juridique. En effet, il est parfois nécessaire de prévoir certains aménagements juridiques pour qu'un régime reste cohérent. Admettre que la personnalité juridique présente certaines limites ne l'amoindrit pas dans sa définition initiale.

Pour la présente réflexion, rappelons que dans le concept de personnalité juridique, l'élément qui nous intéresse au principal se trouve dans sa capacité de faire écran à la faveur des personnes physiques qui l'administrent. Dès lors, en aménageant la possibilité de la sanctionner au regard de ses spécificités, la personnalité juridique demeure renforcée et permet selon nous de protéger

²⁶ Code pénal, article 41bis.

²⁷ N., Colette-Basecqz et N., Blaise, *Op. Cit.*, p. 348.

²⁸ Code pénal, article 7bis.

d'avantage encore ses administrateurs privés ou publics. N'y voyons donc pas une faiblesse du concept.

Éléments de l'infraction pénale

Une seconde illustration peut être trouvée au sein des conditions essentielles à la commission d'une infraction pénale. Que la responsabilité recherchée soit celle d'une personne physique, mandataire ou non, ou morale de droit privé ou non, les conditions propres à l'existence d'une responsabilité sont toujours identiques.

Quelle que soit la personne poursuivie, un élément légal²⁹ doit être présent. De même, un élément matériel doit également exister³⁰. Outre ces éléments, un élément moral est également requis. Il peut s'agir d'un dol général, spécial ou encore d'une faute. L'infraction peut en effet être intentionnelle, ce qui implique qu'il faut pour qu'elle soit consommée, une intention de la commettre, soit consciemment (dol général) soit avec une volonté de nuire (dol spécial). Pour les infractions dont le législateur n'a pas requis d'intention, la faute sera l'élément moral recherché³¹. Un manquement que n'aurait pas commis quelqu'un de suffisamment prudent ou sérieux doit être présent.

C'est à ce dernier élément que nous voulions en venir. Nous pouvons en effet sur ce dernier point constater que l'élément moral est apprécié compte tenu des spécificités d'une personne morale³². Il faut pouvoir imputer à cette dernière du discernement et la liberté d'action en surplus de l'élément moral requis³³.

La même conclusion qu'en matière de conversion des peines doit pouvoir être tirée ici. Il ne nous semble pas que la personnalité juridique perde de sa force en présence d'aménagements indispensables à sa nature. L'appréciation adéquate de l'élément moral d'une infraction n'échappe pas à cette conclusion et ne contredit pas les principes applicables à la manière de rechercher la culpabilité. Nous reviendrons sur ces aspects liés à l'élément moral dans le dernier chapitre.

²⁹ Impliquant qu'un texte légal incrimine initialement l'infraction que l'on entend imputer à la personne poursuivie. Il existe à ce niveau une série de causes de justification conférant in fine un caractère légal à l'infraction commise, voy. S., Smoos, *Op. Cit.*, p. 28.

³⁰ Un acte correspondant au prescrit légal incriminé doit être accompli ou non accompli s'il s'agit d'une omission, voy. N., Colette-Basecqz et N., Blaise, *Op. Cit.*, p. 235.

³¹ S., Smoos, *Op. Cit.*, p. 19.

³² Par le juge selon le législateur, V., Franssen, R., Verstraeten, « La volonté et la faute de la personne morale », *J.T.* 2010, p. 69.

³³ *Idem.*

2. Approche du législateur ?

Qu'il s'agisse de responsabilité pénale des personnes privées ou de responsabilité pénale des personnes publiques, nous avons conclu à un renforcement de la personnalité juridique au fil du temps suite à la plus grande place accordée à la personne morale dans le procès pénal, même si cette place n'est pas nécessairement accordée au détriment de la place que prendront les personnes physiques à leur côté.

Selon le législateur, *« il est inacceptable de retenir le critère de la fonction en tant qu'élément de la condamnation. Il est primordial qu'une faute personnelle soit constatée. La responsabilité pénale ne peut être déduite de la circonstance que l'on revêt une fonction déterminée. Il ne suffit pas non plus de supposer qu'une fonction implique toute une série d'obligations, sans que cela soit étayé par le dossier, et d'exiger du prévenu qu'il se défende sur ce point en fournissant encore plus de preuves. Cela reviendrait à renverser la charge de la preuve. »*³⁴

La personnalité juridique, au lieu d'être une barrière à l'application du régime pénal semble plutôt constituer l'accessoire indispensable des poursuites pénales. Le problème peut être pris dans le sens inverse, à savoir que conférer à une personne morale une véritable responsabilité propre sans immunité ou cause d'excuse renforce sa personnalité.

Par contre, si renforcement il y a, force est tout de même de constater qu'écran il n'y a pas. Chacun, sensiblement s'agissant des mandataires publics, est appréhendé distinctement, au regard de sa propre faute et c'est donc au juge qu'il revient de réfléchir à la manière de les distinguer et de procéder à l'étape de l'imputation de la faute.

3. Conclusion

La conception de la personnalité juridique en droit pénal a plus que certainement évolué. D'irresponsabilité des personnes morales le régime est aujourd'hui un régime de responsabilité complète, aménagé pour permettre au juge d'adapter les concepts aux spécificités des organismes en cause.

Ces responsabilités ne protègent pas pour autant les personnes physiques qui les administrent.

Elles ont le mérite d'exister et de pallier certaines difficultés comme la responsabilité palliative des mandataires locaux mais n'instaurent corollairement pas de régime de protection pour les personnes physiques. Ces dernières, à condition de se voir attribuer tous les éléments d'une infraction pénale, peuvent donc être également poursuivies. Il n'est nulle part question pour le législateur de les exonérer mais semble-t-il plutôt question de rendre au juge le pouvoir d'apprécier le véritable auteur d'une infraction.

³⁴ *Doc. Parl. Chambre*, Proposition de loi du 21 janvier 2015, n° 0816/001, p. 6.

Chapitre 2. La transparence fiscale, entrave au concept de personnalité juridique ?

Section 1. Le concept de transparence fiscale

1. Démarche internationale

D'après l'OCDE, dans le cadre d'une initiative mondiale mise en place en 2018, les participants à une démarche globale d'échange d'information (autorités étatiques donc) ont déjà pu échanger des renseignements sur 47 millions de comptes étrangers menant à une recette fiscale de 4900 milliards d'euros³⁵.

Ainsi, 4500 accords bilatéraux ont déjà été conclus en vue de l'échange d'informations fiscales. On l'aura compris, la transparence fiscale ne signifie pas davantage que les termes ne le laissent entendre, à savoir : plus d'informations sur les données fiscales des contribuables. Le but premier reste la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale mais également et surtout, par la même occasion, de rencontrer une plus grande justice fiscale.

L'impulsion est donc, on le comprend, principalement internationale. À la suite du mouvement OCDE on peut lire que l'Union européenne dans le cadre de sa directive portant sur le recouvrement des créances fiscales et l'assistance mutuelle entre Etats considère que « *Le recouvrement des impôts impayés constitue un élément important d'un système d'imposition juste, et il contribue à la lutte contre la fraude fiscale sur le marché intérieur de l'Union. En conséquence, l'Union et ses États membres coopèrent pour améliorer **l'efficacité et l'efficacité des systèmes nationaux de perception de l'impôt** au sein de chaque État membre.* »³⁶

En vue de lutter contre la planification fiscale agressive et l'érosion de leur base fiscale, les Etats de l'Union européenne avancent cette fois vers des démarches de transparence toujours croissante.

L'on peut ainsi citer la directive 2018/22 modifiant la directive 2011/16 portant déjà sur l'échange automatique de renseignements et destinée à éviter le transfert des bénéfices imposables vers des paradis fiscaux. Cette directive impose la déclaration des dispositifs opaques par tout intermédiaire conseiller fiscal.

³⁵ <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/la-mise-en-oeuvre-de-l-initiative-sur-la-transparence-fiscale-produit-des-resultats-concrets-et-convaincants.htm>

³⁶ Directive 2010/24/UE du Conseil, nous soulignons.

Si, d'un point de vue international, la transparence prend la forme d'une information élargie sur les structures financières et la circulation des capitaux³⁷, nous verrons qu'en droit interne elle signifie, outre ces éléments plus généraux, que par-delà une structure, il faut trouver un sujet fiscal visible³⁸. C'est davantage cet aspect de la transparence qui servira notre recherche.

2. Illustration en droit belge

Si d'un point de vue international la transparence fiscale paraît demeurer un vaste chantier d'échange d'informations en proie à une évolution exponentielle, un régime de transparence fiscale peut également être défini comme « *un régime qui gomme l'existence de l'être moral sur le plan fiscal et où la taxation dans le chef des associés est immédiate et automatique* »³⁹. C'est, pour notre propos, cet aspect du principe de transparence fiscale qui est intéressant.

La jurisprudence rappelle que la transparence fiscale ne se présume pas. Ainsi, « *elle ne peut exister qu'en vertu d'une disposition légale spécifique qui n'existait pas à l'époque, ceci, en application du principe de légalité (article 170 de la Constitution)* »⁴⁰

Pour l'administration fiscale⁴¹, une entité transparente sera celle qui, non assujettie à l'impôt belge, le sera indirectement via ses associés, assujettis pour leur part et sans que l'existence de la société ou de l'entité ne puisse les servir. C'est, à cet égard, du côté des règles nationales d'assujettissement à l'impôt qu'il faut regarder pour savoir si l'entité dont question doit être considérée comme transparente et ce, indépendamment de sa structure juridique.

³⁷ Ce qui peut avoir également des impacts en droit national, prenons par exemple toutes les évolutions en matière de secret bancaire (art. 318 et 322 C.I.R.) qui tendent vers la levée du secret en cas d'indices de fraude et permettent la communication plus systématique des données vers le fisc mais également vers les Etats étrangers. Voy. Aussi pour une analyse : J., Morel-Maroger, « Vers un recul du secret bancaire au nom de la transparence fiscale ? - Signatures par la Suisse et Andorre de la Convention OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010 », *R.I.S.F.-I.J.F.S.*, 2014/1, p. 124.

³⁸ Voy. Aussi en termes d'échange de renseignement et de visibilité, l'A.R. du 14 juin 2017 établissant la liste des autres juridictions soumises à déclaration et la liste des juridictions partenaires, aux fins d'application de la loi du 16 décembre 2015 réglant la communication des renseignements relatifs aux comptes financiers, par les institutions financières belges et le SPF Finances, dans le cadre d'un échange automatique de renseignements au niveau international et à des fins fiscales, *M.B.*, 19 juin 2017 et modifié le 2 juin 2020.

³⁹ Liège (9^{ième} ch), 17 septembre 2014, n° justel F-20140917-7.

⁴⁰ Jurisprudence en matière de certification d'actions : Civ., Bruxelles (32^e ch.), 15 février 2013, *Rev. Prat. Soc.*, 2014/4, p. 536.

⁴¹ Circulaire AAF n° 3/2013 de l'Administration des Affaires Fiscales, AAF/97-0380, dd. 05.02.2013.

Section 2. La « responsabilité » fiscale des organes

1. Cas d'application

La taxe caïman

C'est en 2015 que le législateur belge a introduit dans le code fiscal la première disposition faisant réellement usage du principe de transparence fiscale dans le sens qui nous intéresse, à savoir, celui dans lequel le principe permet d'outrepasser la personnalité juridique d'une entité pour servir l'intérêt de l'Etat et assurer la perception de ses recettes fiscales.

Ainsi, avec ce mécanisme appelé communément « taxe Caïman », toute entité pourvue d'une personnalité juridique et qui ne sera pas soumise à l'impôt là où elle est établie (ou soumise à un impôt minime, dont le seuil est arrêté à 15% des revenus par le législateur belge) peut mener à une taxation dans le chef de son fondateur ou du tiers bénéficiaire (sauf s'agissant de fonds de pensions, d'organismes de placement collectif ou d'entité pourvues d'un établissement stable en Belgique avec corollairement la démonstration d'une réalité économique à l'établissement étranger)⁴².

On trouve en effet à l'article 5/1 du C.I.R. 92 la formulation suivante :

« § 1. Les revenus perçus par la construction juridique sont imposables dans le chef de l'habitant du Royaume qui est le fondateur de la construction juridique, comme si cet habitant du Royaume les avait recueillis directement. »

La notion de fondateur est une notion qui a cependant été définie et circonscrite. Il est celui qui a constitué la construction juridique en dehors de son activité professionnelle, qui y a apporté des biens et droits en dehors de son activité professionnelle, qui a hérité ou qui héritera directement ou indirectement de l'une de ces personnes ou enfin qui détient les droits juridiques des actions ou parts ou les droits économiques sur les biens et les capitaux détenus par une construction juridique. Le fondateur peut également être une personne morale assujettie à l'impôt des personnes morales⁴³. *« Lorsque la construction juridique a été constituée par plusieurs fondateurs, chaque fondateur est imposable en proportion de son apport dans la construction juridique ou, à défaut de pouvoir établir celle-ci, chacun pour une part identique »*⁴⁴. Une présomption réfragable est donc établie qui tient dans le fait de considérer que le fondateur serait le bénéficiaire réel des revenus de l'entité⁴⁵.

⁴² M., GOSSIAUX, « Taxe Caïman : la taxation par transparence des constructions juridiques étrangères », *Rev. Gén. Contentieux Fiscal*, 2015, p. 306.

⁴³ M., GOSSIAUX, *Op. Cit.*, p. 303 et C.I.R., art. 2, §1er, 14°

⁴⁴ C.I.R., art. 5/1.

⁴⁵ M., GOSSIAUX, *Op. Cit.*, 2015, n° 54.

La Belgique a donc introduit un mécanisme de fiction de transparence, permettant à l'État belge de taxer les fondateurs sur les revenus *perçus* par une construction juridique établie à l'étranger. « *Il est donc bien question de taxer les revenus perçus par la construction juridique, comme s'ils avaient en réalité été perçus par le fondateur.* »⁴⁶

La nature du revenu n'est même pas modifiée. La transparence est donc qualifiée de totale. Un revenu perçu par la construction juridique sera taxé dans le chef du fondateur comme un revenu de même nature.

Régime particulier

À titre de second exemple d'intervention du législateur belge en matière de transparence fiscale, l'article 29 du C.I.R. énonce encore que :

« § 1. Dans les sociétés ou associations sans personnalité juridique, ... , qui recueillent des bénéfices ou profits, les prélèvements des associés ou membres et leurs parts dans les bénéfices ou profits distribués ou non distribués, sont considérés comme des bénéfices ou profits des dits associés ou membres. »

A priori, ce cas visant des sociétés sans personnalité juridique, il ne nous offre que peu de matière à réflexion pour le présent sujet. Toutefois, l'article 29 du C.I.R. en son paragraphe 2 prévoit d'introduire une fiction d'absence de personnalité juridique pour les associations des copropriétaires qui possèdent la personnalité juridique en vertu de l'article 577-5, § 1^{er}, du Code civil⁴⁷.

En l'occurrence, le législateur a décidé de passer expressément au-delà de l'existence de la personnalité juridique, non pas en optant pour un régime de taxation directe mais en considérant celle-là comme inexistante.

2. Le principe de transparence fiscale confronté à personnalité juridique d'une société : atteinte justifiée ?

La transparence fiscale qu'elle soit conçue largement (échange maximal d'informations en vue de la taxation) ou strictement (rendre transparente des structures opaques afin d'en taxer les bénéficiaires) constitue une atteinte à la vie privée.

Certes, il existe bon nombre de justifications possibles. Ainsi, le concept de personnalité juridique peut présenter des limites comme nous le verrons. Par ailleurs, en utilisant trop largement ce dernier concept, les fondateurs d'entités propres peuvent également réaliser un

⁴⁶ *Idem.*

⁴⁷ C.I.R., article 29, par. 2, 5°.

abus de droit (abus du droit de cacher des biens derrière une personnalité écran, belge ou étrangère)⁴⁸.

Dans ce point particulier nous souhaitons donc rappeler que l'atteinte à la personnalité juridique des personnes morales peut trouver bel et bien une justification. D'une part, la protection de la vie privée à ses limites et d'autre part, la protection de certains droits fondamentaux garantis au niveau européen peut être amoindrie par des nécessités fiscales.

Droit à la vie privée.

L'article 8 de la Convention européenne des droits de l'Homme garantit le droit à la vie privée des individus citoyens des Etats signataires de la convention. De même, l'article 22 de la Constitution belge attribue aux citoyens de l'Etat une protection au moins égale.

Sans entrer dans les détails ni dans la jurisprudence des droits fondamentaux, l'on s'accorde à considérer que les dispositions protectrices de la vie privée d'un individu peuvent être limitées. Pour cela il est impératif que la limitation dont question remplisse trois critères⁴⁹.

Le premier critère est celui de la légalité. Il importe qu'une limitation à un droit fondamental soit avant tout prévue par la loi. En matière fiscale, cela ne pose pas réellement de problème puisque le principe de légalité prévaut toujours et que nulle obligation fiscale ne peut exister sans texte⁵⁰.

Les deux critères suivants sont peut-être plus importants et difficiles à appréhender. L'atteinte portée au droit fondamental doit être à la fois légitime et proportionnée au but poursuivi.

La Convention prévoit expressément en son article 8 paragraphe 2 qu'une ingérence pour être admise doit être nécessaire dans une société démocratique « *à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et*

⁴⁸ Nous n'aborderons pas le sujet spécifique de l'abus fiscal mais il importe de savoir que l'article 344 du C.I.R. permet à l'administration d'agir face à ce qui peut être considéré comme de l'abus fiscal non fautif. L'abus fiscal n'est pas une infraction, il se trouve dans le champ de la légalité mais permet tout de même la requalification de certaines opérations si les conditions sont remplies, voy. La thèse de A., Nollet, *De l' "abus fiscal", ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, Bruxelles, Larcier, 2019, ainsi que M. Bourgeois et A. Nollet, « La réécriture de la mesure "générale anti-abus" applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, 2012, p. 493.

⁴⁹ Critères tirés directement du texte de la convention et longuement développés en doctrine, voyez pour un ouvrage général : R., Ergéc, et J., Velu, *Convention européenne des droits de l'homme*, Bruxelles, Larcier, 2014.

⁵⁰ Constitution belge, art. 170.

libertés d'autrui »⁵¹ Protéger la concurrence économique⁵² réprimer des fraudes fiscales⁵³ l'intérêt public lié au contrôle efficace du calcul de l'impôt par les contribuables⁵⁴ ont été considérés comme des critères admissibles par la jurisprudence.

La proportionnalité enfin, dernier et principal critère d'analyse de la Cour Européenne des droits de l'Homme, constitue l'adéquation entre le but, par hypothèse légitime, poursuivi par le législateur fiscal et la mesure qu'il met en œuvre à cette fin. Celle-ci ne doit pas être classées parmi les plus attentatoires au droit en cause à efficacité égale⁵⁵.

Selon la CEDH, pour déterminer la proportionnalité d'une mesure générale adoptée par un Etat, la Cour doit s'intéresser aux choix du législateur en vérifiant la qualité de l'examen parlementaire et judiciaire ainsi que la nécessité de la mesure réalisée au niveau national⁵⁶. Des garanties procédurales doivent toujours exister afin de permettre un contrôle de l'Etat⁵⁷.

Le couvert du droit à la vie privée peut donc facilement céder le pas s'agissant de nécessités fiscales légitimes.

Nous y reviendrons dans le dernier chapitre, une fois qu'il est admis que le droit à la vie privée n'est pas absolu, le fondateur d'une personne morale ne peut plus qu'invoquer un éventuel droit à « profiter » de la fiction juridique qu'offre la personnalité juridique. Ce dernier n'est qu'une fiction juridique qu'il est possible de malmener, a fortiori si pour les mêmes justifications, un droit fondamental peut l'être.

Jurisprudence fiscale européenne

Au sein même de l'Union européenne, la justification fiscale à certaines entraves aux droits et libertés garantis par les traités a elle-même fait l'objet d'une réflexion particulière.

Bien que ne visant pas expressément le droit à la vie privée et donc les entraves directes qui peuvent être identifiées dans le cadre de mesures menant à une plus grande transparence fiscale, nous pensons qu'il est intéressant de comparer les situations pour percevoir à quel point la justification fiscale peut avoir du poids en jurisprudence.

⁵¹ Nous soulignons.

⁵² Cour eur. D.H., Delta Pekárny a.s. c. République tchèque, n° 97/11, 2 octobre 2014.

⁵³ Cour eur. D.H., Keslassy c. France, n° 51578/99, 8 janvier 2002.

⁵⁴ Cour eur. D.H., Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège, n° 24117/08, 14 mars 2013.

⁵⁵ Voy. Pour une analyse complète et rigoureuse du principe : S., Van Drooghenbroeck, *La proportionnalité dans le droit de la convention européenne des droits de l'homme*, Bruxelles, Bruylant, 2001.

⁵⁶ *Guide sur l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme*, CEDH, 2019, disponible en ligne.

⁵⁷ Cour eur. D.H., A.-M.V. c. Finlande, n° 53251/13, 23 mars 2017.

Ainsi, nous pouvons constater que malgré l'importance accordée par la Cour de Justice de l'Union aux droits et libertés garantis par les traités européens, la justification fiscale a fini par trouver sa place.

Si la CJUE n'admet en principe pas que l'on viole une liberté fondamentale comme la liberté d'établissement au seul motif de préserver les recettes fiscales d'un Etat⁵⁸, elle admet cependant qu'une réglementation restrictive (en matière de transfert de pertes) peut toutefois malgré tout poursuivre « *des objectifs légitimes compatibles avec le traité et relevant de raisons impérieuses d'intérêt général et, d'autre part, est propre à garantir la réalisation desdits objectifs* »⁵⁹

Section 3. La transparence appliquée aux personnes morales de droit public

1. Taxation des organismes publics?

Nous nous efforcerons de travailler par voie exemplative ici encore, le présent travail ne nous permettant pas l'exhaustivité. Rappelons que pour le propos, nous nous limitons à procéder à l'analyse de la personnalité juridique perçue pénalement et fiscalement des entités publiques au sens stricts, initialement dispensées de responsabilité pénale par le code.

Il est impossible dans le cadre d'un travail de fin d'étude de viser l'exhaustivité. Le présent texte vise principalement à mener une réflexion générale sur le concept de personnalité juridique et bien qu'une analyse qui tend vers la complétude optimiserait la réflexion, nous avons dû fixer une série de limites à l'étude.

Nous n'analyserons pas en profondeur l'assujettissement des personnes morales de droit public comme ce fut le cas pour leur responsabilité mais nous nous concentrerons sur leur assujettissement à l'un ou l'autre impôt afin de simplement réfléchir à l'opportunité de leur transparence.

Des taxes et impôts sont évidemment dus par les pouvoirs publics. De nombreuses dispenses existent, justifiées par la défense de l'intérêt général. On peut lire que ces aménagements du régime d'imposition sur les biens de l'Etat sont par exemple liés à la nature même de ces biens et qu'un impôt ne peut être levé vis-à-vis de ces derniers en raison de leur affectation à un service public que si la loi le prévoit expressément sans attendre qu'une dispense soit nécessaire⁶⁰.

⁵⁸ C.J.U.E., affaire Denkvit du 14 décembre 2006, C170/05.

⁵⁹ C.J.U.E., affaire Marx et Spencer du 13 décembre 2005, C446/03.

⁶⁰ Cass, 23 février 2018, *Rev.dr.commun*, 2018, n° 3, p. 37, obs. M., Vrancken, « Le non-assujettissement à l'impôt des biens de l'Etat affectés à un service public ».

Par contre, les collectivités publiques ne sont que rarement dispensées du paiement des taxes kilométriques pour l'usage de leur véhicules lourds⁶¹, payent des taxes de mise en circulation, des frais d'accises sur le mazout⁶² ainsi qu'une série d'autres impôts retournant ainsi dans un autre tiroir des caisses de l'Etat.

L'impôt indirect pour sa part reste dû par les pouvoirs publics et nous pouvons ainsi citer l'exemple phare en la matière : celui de la TVA. Il existe une circulaire du 10 décembre 2015⁶³ portant précisément sur l'assujettissement à la TVA des organismes de droit public. Selon l'article 6 du Code de la TVA, est en principe assujetti celui qui effectue d'une manière habituelle et indépendante des opérations visées par le Code de la TVA. Une exception est tout de même prévue pour les organismes publics. Cependant, les organismes de droit public retrouvent la qualité d'assujettis dans certains cas précis⁶⁴.

Les activités effectivement exercées en tant qu'autorité publique sont dispensées de TVA sauf dans le cas où cette conception aurait pour effet de créer une distorsion de concurrence d'une certaine importance⁶⁵. De même, une liste d'activités sont reprises dans le code et considérées comme devant faire l'objet d'un prélèvement TVA même si exercée par des organismes publics et pour autant qu'elles ne soient pas négligeables⁶⁶.

2. Existence, intérêt et opportunité d'une transparence fiscale au sens strict des organismes publics ?

La transparence fiscale dans sa dimension « publicitaire » ne pose aucun problème pratique en ce qui concerne les autorités publiques. En effet, la transparence fait partie des principes généraux du droit administratif⁶⁷.

⁶¹ En Wallonie, il s'agit finalement d'une redevance mais la dispense n'est pas large en Flandre et à Bruxelles non plus.

⁶² A., Vassart, « L'usage du carburant de type 'gasoil rouge' pour les tracteurs communaux: clarifications », *Mouv. Com.*, mars 2015, p. 63.

⁶³ n°42/2015.

⁶⁴ M., Annaert, K., Bar, E., Rivera, A., Soldai, *Manuel TVA - 3e édition*, Wavre, Anthémis, 2015, p. 61.

⁶⁵ La circulaire vient chiffrer le degré d'importance à 25000 euros par an.

⁶⁶ Ici encore l'administration estime qu'un chiffre d'affaire de 25000 euros peut être le critère à retenir.

⁶⁷ À travers les principes de bonne administration et le principe constitutionnel de publicité de l'administration garanti à l'article 32. Voy. CE, 16 novembre 2018, Asbl Association Belge des consommateurs Test-Achats, n° 242.960: « Si la notion de secret professionnel en tant qu'exception à l'obligation de transparence ne peut être vidée de son contenu, elle ne peut pas non plus être interprétée de manière extensive. Cette exception à l'obligation de transparence, fût-elle obligatoire et absolue, doit être limitée à ce qui est nécessaire... »

On pourrait au risque d'emprunter un raccourci finalement peu risqué considérer que la transparence au sens large est déjà une affaire réglée lorsque l'administration/ la personne morale de droit public/ la collectivité publique *est* le contribuable.

Deux précisions sont toutefois essentielles ici.

D'une part, il est clair que la transparence au sens strict existe s'agissant des collectivités publiques. Ainsi, les « fondateurs » par transposition à la matière privée sont toujours connus. Les structures de l'Etat sont de notoriété publique et il est rare que les gestionnaires des personnes morales de droit public ne soient pas connus eux aussi ou à tout le moins, qu'ils ne soient pas identifiables. Cependant, une protection doit leur être accordée. La différence fondamentale tient au fait que l'Etat n'est pas censé réaliser de profit et encore moins ses gestionnaires publics.

Cela nous permet d'atterrir vers la seconde précision. Nous avons volontairement réduit la notion de personnes morales de droit public à celles visées par l'ancienne mouture de l'article 5 du code pénal. Il s'agit des entités collectives détentrices de la puissance publique. Il ne s'agit pas des autorités administratives au sens large, ni des personnes morales de droit public ou des partenariats public-privé ayant le vent en poupe depuis quelques années.

Cependant, un mémoire voir une thèse pourrait être consacré au statut fiscal de l'ensemble de ces organismes à mi-chemin entre les pouvoirs publics et les entreprises privées. L'Etat va constamment dans le sens de la libéralisation d'un bon nombre de services publics et passe souvent par des formes sociétales intermédiaires.

Une réflexion sur la perception de la personnalité juridique de ces entités par le législateur fiscal ne serait pas dénuée d'intérêt. Nous devons cependant circonscrire le présent thème et nous centrerons donc sur la perception du législateur fiscal des personnes morales de droit privés et de droit public au sens strict, pour un encart prospectif futur.

Cela ne signifie pas qu'aucune réflexion ne doit exister concernant les dettes fiscales des collectivités publiques au regard de la protection des mandataires. Ainsi, la pratique nous démontre qu'il est déjà arrivé qu'en matière administrative, des sanctions administratives environnementales soient infligées à une commune en passant par une infraction directe de la sanction aux mandataires appartenant au collège communal. La raison en était qu'à l'époque les collectivités publiques étant immunisées de responsabilité pénale, les agents sanctionneurs semblaient craindre d'infliger la sanction pourtant non pénale⁶⁸ à l'autorité publique en tant qu'entité.

Cette analogie n'a qu'un sens abstrait puisque qu'il faut se rappeler qu'il n'existe en réalité de transparence au sens strict en matière fiscale que lorsqu'un texte la prévoit et force est de constater qu'à ce jour, les dettes fiscales des collectivités publiques qu'il s'agisse de TVA, de

⁶⁸ Mais souvent qualifiée de sanction « à caractère pénal » donc protégée et soumise aux principes généraux du droit pénal.

taxe de circulation, de taxe kilométrique ou autres, ne sont pas dues par les mandataires en cas de retard de paiement.

La question de savoir si cela est souhaitable est, selon nous, peu intéressante puisqu'il ne s'agit finalement que de mouvement de fonds publics et qu'un contrôle permanent existe au sein d'un Etat démocratique sur l'usage des finances publiques.

Finalement la transparence au sens strict ne se justifie que par la difficulté de retrouver des capitaux égarés et non taxés, nous y reviendrons.

Section 4. Conclusion sur la perception de la personnalité juridique par le législateur fiscal

Comment considérer l'augmentation des éléments de transparence fiscale, tant s'agissant de partage d'informations qu'aussi et surtout s'agissant d'outrepasser l'écran constitué par la construction sociétale ?

En l'occurrence, en matière fiscale, reconnaître une plus grande force taxatoire à l'administration fiscale en augmentant le panel de ses créanciers conduit inévitablement à un affaiblissement du concept de la personnalité juridique.

Le législateur fiscal reste limité dans sa démarche, il doit pouvoir se justifier systématiquement et doit surtout recevoir l'assentiment parlementaire pour quelque nouveauté qu'il souhaiterait implémenter dans le système juridique. Le principe de légalité en matière fiscale lui interdit de créer un nouvel impôt sans en définir les contours essentiels⁶⁹.

Il n'est cependant pas exclu que le législateur décide de partir d'une démarche plus globale que celle initiée par la taxe caïman. En effet, cette première évolution de la transparence fiscale est ciblée et vise la situation internationale problématique de l'absence de taxation étrangère. Le législateur entendait lutter contre la fuite des revenus vers les paradis fiscaux à l'aide de sociétés écrans.

Mais n'est-il pas envisageable de pousser la transparence jusque dans ses retranchements et d'envisager qu'une personne morale ne protège plus du tout ses associés. Ainsi, il est possible, même si peu probable, qu'un jour un législateur ne permette plus la forme de la société à responsabilité limitée. La transparence serait alors poussée à son extrême. Ce modèle n'est certainement pas économiquement envisageable. Toutefois, se pose la question de ce que l'on peut faire de la fiction juridique que représente la personnalité d'une société. Nous analysons cet aspect au chapitre suivant.

⁶⁹ C.C., 16 juin 2011, n°103/2011, www.court-const.be.

Chapitre 3. Deux perceptions de la personnalité juridique ou cohérence dans l'approche du concept ?

Il peut paraître étrange de terminer ce travail portant sur la personnalité juridique des personnes morales en évoquant précisément dans le dernier chapitre les contours de celle-ci.

Nous avons choisi de présenter d'abord la perception des législateurs pénal et fiscal de la fiction que représente la personnalité d'une personne morale en nous basant sur la connaissance juridique spontanée que le lecteur aura de ce concept. En effet, à première vue, il ne paraît pas forcément complexe.

C'est donc à dessein qu'au moment de tenter une approche confrontant les perceptions nous souhaitons réfléchir et revenir aux fondamentaux du droit pour approcher le concept à travers ce qu'il est réellement, une fiction (section 1).

Nous penserons ensuite les pouvoirs propres du législateur et les besoins rencontrés par ce dernier lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre la fiction qu'il crée et qu'il malmène (section 2) et, enfin, nous terminerons par une présentation plutôt prospective des raisons qui nous paraissent plaider pour un traitement différencié des personnes morales de droit public dans l'approche de la fiction juridique ainsi évoquée tout au long de ce travail (section 3).

Section 1. La personnalité juridique, fiction à l'épreuve des nécessités ?

1. La fiction juridique

Nous l'avons mentionné, en matière de transparence fiscale, la personnalité juridique se voit ôter son caractère d'écran. Mais qu'est-ce que cette personnalité juridique ? Rappelons qu'au départ, il s'agit d'une fiction appliquée tant aux personnes physiques que morales et qui confère, dès la naissance, la qualité de sujets de droit⁷⁰.

Les fictions sont nombreuses dans le paysage juridique. Le droit familial est particulièrement propice à la matière. L'on y trouve la fiction « *Infans conceptus pro nato habetur quoties de commodis ejus agitur* », permettant de considérer un enfant pas encore né comme étant déjà né si son intérêt le requiert. Cette fiction vient s'appliquer par-dessus la fiction de la personnalité juridique attribuée normalement à la naissance d'un individu⁷¹.

Attribuer à une personne morale une personnalité juridique est donc un geste fort, permettant de lui attribuer outre la qualité de sujet de droit, tous les droits et obligations habituellement

⁷⁰ C., Biquet-Mathieu, « Les fictions en droit », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2013, p. 38.

⁷¹ *Idem*

conférés à un citoyen et surtout, la possibilité de se distinguer des fondateurs ou des membres qui l'administrent pour devenir le seul interlocuteur face à d'autres sujets de droit⁷².

En doctrine, il semble que le débat tourne parfois autour de la question de savoir si *in fine*, octroyer la personnalité juridique ne serait pas ce qui doit découler naturellement de la réalité et non comme nous le pensons, une fiction. Il s'agirait de considérer que « le groupement ou l'entité qui constitue un fait social »⁷³. Inutile donc de l'acter dans une fiction puisque la fiction consiste à considérer une réalité qui est initialement fautive⁷⁴.

En droit pénal principalement, l'on considère qu'une volonté propre est attribuée à la personne morale au-delà de sa personnalité juridique. Est-ce à dire que cette volonté est une seconde fiction puisqu'il est difficile de nier qu'elle agit en réalité par la décision des personnes physiques qui la composent. Nous reviendrons sur ce point ci-après.

2. Limites à la fiction juridique ?

Les premières limites aux fictions introduites par le législateur sont celles qu'il s'impose à lui-même. Ainsi faut-il rappeler qu'une fiction reste une subtilité juridique que le législateur est libre de modeler à l'aune de ses propres besoins ou d'appliquer aux situations qu'il estime devoir régir de la sorte.

Pensons à la fiction de rétroactivité, permettant, en droit administratif par exemple, de considérer différemment le retrait, l'annulation ou l'abrogation d'un acte. Dans le cadre d'un recours en annulation ou d'un retrait, il est possible de considérer qu'un acte n'a jamais existé et dès lors qu'il disparaît *ex tunc*. Sa disparition « *Ex nunc* » est par contre la caractéristique de son abrogation. Dans le cas d'une annulation contentieuse, la rétroactivité du mécanisme est une fiction prévue par la loi. Dans le cadre d'un retrait, la rétroactivité est l'œuvre d'une autorité administrative selon les modalités que le juge du Conseil d'Etat a dégagées à force de temps⁷⁵.

Outre ces limites « auto attribuées », les textes internationaux en matière de droits fondamentaux comme notamment la Convention européenne de sauvegarde des droits de

⁷² *Ibid.*, p. 39

⁷³ *Ibid.*, p. 38 ; J., D'HAENENS, « Sanctions pénales et personnes morales », *Rev. dr. pén.*, 1975-1976, pp. 731 à 759; A. DE NAUW, « Le vouloir propre de la personne morale et l'action civile résultant d'une infraction » (note sous Cass., 19 octobre 1992), *R.C.J.B.*, 1995, pp. 237 à 258 cités par, V., Franssen, R., Verstraeten, « La volonté et la faute de la personne morale », *J.T.* 2010, p. 66.

⁷⁴ C., Biquet-Mathieu, *Op. Cit.*, p. 28 ; G., Tussau, « Jeremy Bentham et les fictions du droit », in *L'imaginaire en droit*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 385.

⁷⁵ Pour un arrêt phare en la matière voy. L'arrêt *Goslar*: C.E., 19 mai 2009, n°193.418, *C.D.P. K.*, 2009, p. 277 ainsi que la brillante étude du Professeur Lewalle : P., LEWALLE, *L'application des actes unilatéraux dans le temps*, Faculté de droit de Liège, 1975 et plus récemment celle du Professeur Renders, B., CAMBIER et D., RENDERS « La théorie du retrait d'acte à la croisée des chemins », *Mélanges offert à Robert ANDERSEN*, 2010, p. 105 et s.

l'homme et des libertés fondamentales et la Constitution belge, peuvent constituer un frein à la marge de manœuvre du législateur⁷⁶.

Le législateur devra par exemple s'abstenir d'une approche discriminatoire. Rappelons que lorsqu'il s'est agi d'apprécier quelle responsabilité pénale attribuer aux personnes de droit publiques, l'assimilation avec le régime des personnes morales de droit privé fut évoquée comme la solution la moins discriminatoire et le législateur a trouvé bon de justifier les raisons pour lesquelles il s'est écarté du régime commun.

Attention toutefois, la fiction trouve ses limites dans les droits fondamentaux comme nous venons de le voir mais la fiction introduite par un législateur n'est pas pour ce qui la concerne un droit fondamental. Que veut-on signifier par-là ? Simplement que parfois, la fiction constitue un avantage non négligeable pour celui qui en bénéficie. C'est le cas lorsqu'il est question de pouvoir opposer la personnalité juridique d'une société à l'administration fiscale. Pourtant, rien ne lie le législateur en la matière.

La seule manière pour un redevable de contester le boycott de la personnalité juridique de son entreprise opéré par le législateur dans un cas de transparence fiscale est d'agir sur ses droits fondamentaux, comme son droit à la vie privée, et non sur un quelconque droit à la fiction qu'est la personnalité juridique de la société qu'il orchestre. Même si cela paraît évident, il nous semblait utile de formuler la remarque sous le présent titre.

Section 2. Les nécessités propres aux droits fiscal et pénal, des justifications ?

1. Particularité du droit pénal : personnalité et volonté

Le droit pénal requiert à la différence du droit fiscal que la personnalité d'une personne morale se double d'une volonté propre. C'est face à cet argument que le législateur a bataillé le plus⁷⁷.

Pour un juge pénal, reconnaître qu'une société soit sujet de droit est une chose mais reconnaître sa culpabilité dans le cadre de poursuites en est une autre. Non seulement la personnalité juridique doit exister et être renforcée via une responsabilité pleine et entière mais en plus, elle doit se doubler de ce que l'on pourrait appeler une volonté propre⁷⁸.

Le débat porte donc, comme nous l'avons vu, sur la possibilité ou non d'attribuer l'élément moral d'une infraction à la société en elle-même et non à ses administrateurs.

⁷⁶ C., Biquet-Mathieu, *Op. Cit.*, p. 26.

⁷⁷ V., Franssen, R., Verstraeten, *Op. Cit.*, p. 65.

⁷⁸ Nous avons déjà vaguement abordé la question en exposant le régime pénal. Nous développons dans le présent titre les difficultés concrètes.

D'aucuns⁷⁹ souligne une série de possibilités offertes au législateur :

- Il eut été possible de créer des infractions propres aux personnes morales et aménagées à cet effet sans élément moral
- Existait également la possibilité en créant des infractions propres de les modaliser exclusivement en tant qu'infractions non intentionnelles
- Un procédé intéressant aurait pu être celui de l'imputation automatique à la société de l'élément moral existant dans le chef d'une personne physique.
- Restait la recherche de l'élément moral dans le chef de la société soit, déduit de l'état d'esprit des personnes physiques la composant⁸⁰, soit, adapté à la personne morale.

Les juges doivent composer seuls puisque le législateur n'a opté pour aucune de ces options. Il se basera sur une série d'indices mais la plupart du temps ce sont les décisions collégiales prises au sein de l'entreprise mise en cause qui feront pencher la balance⁸¹.

2. Rapprochement des deux régimes

Ce travail de confrontation des approches pénale et fiscale doit obligatoirement se pencher sur le lien qui existe entre ces deux matières lorsque le droit pénal vient au secours de l'administration fiscale.

Le recours au droit pénal

Le propre du droit pénal est la plupart du temps, outre la nécessité de maintenir l'ordre public dans une société, de garantir l'effectivité des lois. Le non-paiement des dettes fiscales est donc parfois constitutif d'une infraction pénale pure.

Au-delà de ce phénomène somme toute assez justifié, il existe un cas de transparence... *pénale* s'inscrivant dans le cadre de cette collaboration pénale et fiscale. Les articles 412, 413 et 449 du C.I.R. offrent en effet la possibilité au juge pénal de rechercher la responsabilité du non-paiement frauduleux des dettes fiscales de la personne morale dans le chef des organes de cette dernière. Il y a donc une forme de transparence possible pour le cas spécifique du non-paiement frauduleux des dettes fiscales par une entreprise.

Par ailleurs, l'on peut même épingler que depuis loi du 26 mars 2018⁸² un article 442quinquies dans le C.I.R. prévoit désormais la possibilité pour l'Etat de demander « *la réparation du*

⁷⁹ V., Franssen, R., Verstraeten, *Op. Cit.*, p. 65 et s.

⁸⁰ choix opéré par le législateur anglais.

⁸¹ V., Franssen, R., Verstraeten, *Op. Cit.*, p. 72.

⁸² *M.B.*, 30 mars 2018.

dommage pouvant consister dans le non-paiement des impôts et des précomptes, des intérêts, des amendes fiscales, des accroissements et des accessoires, par la constitution de partie civile ou par l'action en responsabilité. » Le juge pénal doit alors effectuer lui-même le calcul d'impôt pour les besoins de la cause.

Point d'attention

Notons que même si, a priori, le droit pénal accorde une place prépondérante à la personnalité juridique et même si le droit fiscal est le seul à opérer une transparence, sous réserve de ce qui vient d'être dit, le droit pénal n'exclut pas de son champ d'application les personnes physiques.

Il est très important de faire remarquer au lecteur dans ce chapitre d'analyse que le droit pénal, comme nous l'avons précisé au tout premier chapitre, a ceci de particulier qu'alors même qu'il renforce la personnalité juridique de la personne morale qu'il poursuit, ne laisse pas à la fiction la possibilité d'opacifier complètement la structure. Le droit pénal intéresse finalement tout le monde au sein de l'entité « personne morale ».

Avoir deux cibles en ligne de mire n'est pas non plus inconcevable en matière fiscale. Cependant, autant la matière pénale peut avoir des difficultés à rechercher la volonté d'une personne morale dans l'accomplissement d'une infraction, autant le législateur fiscal pour sa part ne trouvera pas cette « volonté » dans le chef des personnes physiques. Qu'est-ce à dire ? Simplement que pour la matière pénale, l'infraction commise existe et ses éléments vont être recherchés au sein d'une volonté qu'elle soit celle de l'entité ou des personnes physiques qui la composent. S'agissant de la matière fiscale, la fiscalité de l'entreprise n'existe pour sa part que parce qu'il existe un objet social et des bénéfices réalisés par la personnalité juridique que l'on souhaite pourtant effacer au profit des fondateurs ou des bénéficiaires de cette dernière. Paradoxalement, il existe certainement une forme de facilité à rechercher pour les aspects fiscaux, ces éléments de volonté nécessaires en matière pénale et moins évidents pourtant à retrouver.

3. Différences fondamentales des démarches législatives

Ce titre pourrait constituer la conclusion du présent travail. Un élément ressort en effet de l'analyse réalisée jusqu'ici. Il s'agit de la différence fondamentale de perception dont le législateur a besoin pour asseoir son autorité dans les domaines pénal et fiscal.

En effet, en matière pénale, on l'a vu, la personnalité juridique est un élément essentiel. Renforcer la fiction correspond au renforcement des pouvoirs du législateur pénal. Au-delà même de la fiction d'attribuer une personnalité juridique à une société, survient la nécessité de lui attribuer une volonté réelle.

Ces prises de positions transposées au législateur fiscal pourraient être qualifiées de suicidaire pour ce dernier. En matière de fiscalité, la recherche d'efficacité impose de disposer d'un plus grand pouvoir taxateur et pour ce faire, la personnalité juridique est vue comme un écran qu'il est souhaitable d'effacer.

L'on pourrait opposer que tant au fiscal qu'au pénal, il est préférable de se trouver face à un plus grand nombre d'interlocuteurs et ainsi considérer que les frontières s'estompent puisque l'une comme l'autre démarche pourrait se contenter d'un dédoublement fonctionnel. Des poursuites pénales dans le chef des associés pourraient satisfaire la justice et une taxation des entreprises suffit également à la récupération des créances fiscales.

C'est sans compter les difficultés énoncées jusqu'ici. L'administration fiscale ne peut récupérer des créances auprès de sociétés insolvable ni auprès de sociétés étrangères aussi facilement qu'auprès de fondateurs ou bénéficiaires assujettis à l'impôt résident. Le juge pénal ne reconnaîtra jamais qu'une infraction est bien commise par une personne physique si tous les éléments ne sont pas réunis et force est de constater qu'il est difficile de rechercher la culpabilité au sein des organes d'une société quand ces derniers sont multiples.

Partant du postulat de départ qu'outrepasser la personnalité juridique pour opérer une taxation des personnes physiques administrant une société est bien une régression de cette fiction, nous confirmons que la force qui est octroyée au législateur fiscal est inversement proportionnelle à celle octroyée à la personnalité juridique. Au contraire, dans le domaine pénal, le renforcement du concept suit le renforcement d'un plus grand pouvoir de poursuites et ne freine pas du tout le travail de la justice.

Section 3. Les freins à la reconnaissance d'une responsabilité pénale et fiscale des pouvoirs publics

Nous avons souhaité une approche plurielle de la personnalité juridique. Nous avons pris la peine dans le présent travail de systématiquement nous pencher sur les personnes morales de droit public, réduites comme il se doit pour la cause aux entités collectives classiques sans nous occuper du sort des entreprises publiques variées et autres autorités administratives.

Nous nous demandons désormais si la démarche du législateur devant les personnes de droit public est similaire à la démarche globale et quels sont les freins éventuels à un accroissement des responsabilités pénales et fiscales.

1. Responsabilité pénale

Il existe des analyses approfondies des arguments en faveur de l'irresponsabilité pénale des pouvoirs publics⁸³.

L'on y retrouve une série de critères parmi lesquels nous pouvons pointer le critère dit du « contrôle politique exclusif »⁸⁴. L'idée sous-jacente à cet argument serait de privilégier un contrôle politique des autorités publiques en écartant le contrôle du juge pénal alors que pourtant la responsabilité politique ne dispense pas d'assumer les conséquences d'infractions commises ni de faire face à des actions en indemnisation pour faute⁸⁵.

L'on retrouve aussi l'importance de disposer de garanties d'impartialité dans la mesure où par hypothèse, l'autorité poursuivie est détentrice de la puissance publique. Celle-ci peut être parfaitement rencontré mais implique le contrôle du juge et par conséquent une immixtion du pouvoir judiciaire. L'argument de la nécessité de garantir la séparation des pouvoirs fut pendant longtemps invoqué au civil également⁸⁶.

Enfin, cet argument sert aussi bien l'irresponsabilité pénale que l'immunité fiscale, la continuité du service public face à la sanction pécuniaire fut également invoquée. Il a été suivi puisque à juste titre il semblait improbable d'imposer des amendes pénales à un pouvoir public ayant pour conséquence un transfert de fonds opéré entre le destinataire de la sanction et l'autorité infligeant celle-ci⁸⁷.

2. Transparence fiscale

En matière de fiscalité des personnes morales de droit public, il n'existe pas de dimension internationale. La question de savoir si la transparence fiscale est souhaitable doit donc être minimisée. Elle prend en effet tout son sens face à un élément d'extranéité et pour permettre un pouvoir de taxation plus important de l'administration fiscale.

Or, en l'espèce, non seulement cet élément est absent mais les fonds taxés sont des fonds publics qui ne peuvent jamais constituer des bénéfices au sens commun du terme (et non au sens fiscal). Le but de lucre est a priori absent de l'activité de gestion d'un service public a fortiori par une collectivité. Dès lors, les personnes élues ou dépositaires de la puissance publique ne peuvent utilement se voir taxées sur des bénéfices qu'elles n'ont pas reçus.

⁸³ Et notamment l'excellente analyse du Professeur Nihoul : M. Nihoul, *Op. Cit.*, p. 799.

⁸⁴ *Idem.*

⁸⁵ *Ibid.*, p. 824.

⁸⁶ Jusqu'au célèbre arrêt La Flandria, Cass., 5 novembre 1920, *Pas.*, 1920, I, p. 193.

⁸⁷ Argument relevé par M., Nihoul, *Op. Cit.*, p. 829.

3. La personnalité juridique

En matière pénale, nous l'avons vu, moyennant quelques aménagements, il semble que le législateur aille dans le sens d'une reconnaissance pleine et entière de la personnalité juridique des personnes morales de droit public.

Cette démarche n'est pas justifiable ni surtout nécessaire en matière de fiscalité. Les éléments qui prônent la nécessité d'un renforcement des pouvoirs de l'administration fiscale ne sont pas présents lorsqu'il est question des personnes morales de droit public et ce, précisément parce que le travail s'opère en interne. Le travail est interne au pouvoir exécutif.

Imposer la transparence fiscale au sein même du pouvoir exécutif reviendrait pour les collectivités comme les communes ou les provinces par exemple à faire peser un poids lourd sur les organes élus et sur l'ensemble des mandataires.

En matière pénale, la réponse donnée reste cohérente puisque toute poursuite dirigée contre un mandataire est dirigée contre la faute qu'il a lui-même commise. La matière fiscale ne s'y prête pas. Attention, la matière fiscale lorsqu'elle tombe dans le champ pénal produit un effet tout autre puisque dans ce cas, le mandataire qui aurait par sa propre faute commis une infraction pénale d'ordre fiscal pourra par contre être poursuivi au même titre désormais que la collectivité qu'il administre à supposer que cette dernière soit aussi reconnue comme fautive.

Conclusion

Nous nous étions engagés dès l'introduction du présent travail à dégager des critères permettant de comprendre quand, comment et pourquoi le législateur prenait la décision de contrer le mécanisme de personnalité juridique appliqué aux personnes morales.

De rapprochements en divergences, un élément essentiel ressort de l'étude. Les démarches fiscales et pénales ont ceci de fondamentalement différent que les législateurs, pour renforcer leur pouvoir, ne font pas le même cas de cette fiction juridique.

Le système pénal a besoin d'une personnalité juridique forte pour accroître son pouvoir. Il n'y a pas si longtemps, les sociétés n'étaient pas responsables pénalement. En reconnaissant qu'elles devenaient un interlocuteur potentiel du juge pénal, le législateur leur a conféré une personnalité juridique « utilisable » au pénal mais pas nécessairement transparente puisqu'elle ne met pas pour autant de côté les personnes physiques cachées derrière une structure. Le législateur fiscal ne peut semble-t-il pas se le permettre. Pour sa part, reconnaître la personnalité et lui donner de la force implique automatiquement qu'elle serve d'écran. Grâce à des phénomènes de transparence, il l'outrepasse donc et l'affaiblit pour atteindre son but : la taxation.

Mais, n'a-t-on pas rappelé que la personnalité n'était qu'une fiction ? N'a-t-on pas également rappelé que le législateur n'avait que les limites qu'il s'imposait ? Le législateur fiscal est libre d'imaginer un système dans lequel il reconnaît la personnalité juridique de la société ainsi que la transparence de cette dernière pour les besoins de taxation. Cependant, les démarches sont différentes et cette approche n'est pas réaliste.

Dans un contexte fiscal, la création d'une société implique une activité qui, la plupart du temps, génère un revenu assujéti à l'impôt. La taxation de ce revenu est intrinsèquement liée à l'existence de la société. Contrairement à certaines difficultés rencontrées par le juge pénal pour déterminer une volonté dans le chef d'une société, la volonté de générer des revenus ne pose pas question en droit fiscal. Cet élément est toujours présent parce que les sociétés sont reconnues comme des sujets de droit fiscal à part entière.

En matière pénale, la commission d'une infraction implique une responsabilité. La commission de l'infraction n'est pas nécessairement liée à l'existence de la société elle-même. C'est pour cela que le droit pénal prévoit des facteurs clairs de rattachement de l'infraction à son auteur et prévoit que l'imputabilité est essentielle. C'est également pour cela qu'en matière pénale, la société et ses gérants sont égaux devant la responsabilité.

Au fiscal, la taxation étant tellement indissociable de la société qu'il fut nécessaire de recourir à des mécanismes spécifiques pour prévoir d'outrepasser la personnalité juridique de la société.

Notre conclusion finale n'est pas celle-là. Nous voudrions plutôt faire remarquer que ces éléments ne sont finalement que des conceptions évolutives. Le législateur dispose d'une réelle

liberté d'agir et de moduler les fictions qu'il instaure. Il ne fait que faire transparaître la conception qu'à l'opinion publique des concepts et de ce qui est juste.

En matière fiscale plus encore qu'ailleurs, les Etats ont besoin de s'assurer que la justice soit rendue. Il est nécessaire pour qu'un Etat fonctionne qu'il puisse assurer ses recettes. Il est inenvisageable de considérer la fuite des capitaux sans réagir. La démarche des Etats de l'OCDE est d'ailleurs significative. Les mentalités évoluent et les sociétés ne sont plus nécessairement des écrans utiles.

L'idée générale de la transparence peut même être finalement répressive, comme en matière pénale... Le législateur fiscal souhaite rattraper celui qui, sous couvert d'une entité juridique, dispose ses capitaux à l'étranger pour fuir l'impôt. L'on pourrait d'ailleurs s'interroger sur le caractère pénal du mécanisme prévu par l'article 5 du C.I.R. plus connu sous le nom de taxe Caïman mais ceci est un autre sujet...

Bibliographie

Législation

Directive 2010/24/UE du Conseil

Constitution, article 32.

Code des Impôts sur le revenu (C.I.R.), articles 5, 29, 318, 322, 344, 412, 413, 449.

Code pénal, articles 5, 7bis, 41bis

Loi du 11 juillet 2018 modifiant le Code pénal et le titre préliminaire du Code de procédure pénale en ce qui concerne la responsabilité pénale des personnes morales, *M.B.*, 20 juillet 2018.

Loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales, *M.B.*, 22 juin 1999.

Doc. Parl. Chambre, Proposition de loi instaurant la responsabilité pénale des personnes morales déposée le 23 décembre 1998, n°1217/1

Doc. Parl. Chambre, Proposition de loi du 21 janvier 2015, n° 0816/001

Circulaire de l'Administration fiscale, n° 3/2013, AAF/97-0380, dd. 05.02.2013

Circulaire de l'Administration fiscale, n°42/2015, du 10 décembre 2015.

Jurisprudence

Cour eur. D.H., Delta Pekárny a.s. c. République tchèque, n° 97/11, 2 octobre 2014.

Cour eur. D.H., Keslassy c. France, n° 51578/99, 8 janvier 2002.

Cour eur. D.H., Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège, n° 24117/08, 14 mars 2013.

Cour eur. D.H., A.-M.V. c. Finlande, n°53251/13, 23 mars 2017.

C.J.U.E., affaire Denkvit du 14 décembre 2006, C170/05.

C.J.U.E., affaire Marx et Spencer du 13 décembre 2005, C446/03.

C.C., n°128/2002 du 10 juillet 2002, , www.court-const.be.

C.C., 16 juin 2011, n°103/2011, www.court-const.be.

C.E., 19 mai 2009, *Goslar*, n°193.418, *C.D.P. K.*, 2009, p. 277.

C.E., 16 novembre 2018, *Asbl Association Belge des consommateurs Test-Achats*, n° 242.960.

Cass., 5 novembre 1920, *Pas.*, 1920, I, p. 193

Cass, 23 février 2018, *Rev.dr.commun*, 2018, n° 3, p. 37, obs. M., Vrancken, « Le non-assujettissement à l'impôt des biens de l'Etat affectés à un service public ».

Liège, 17 septembre 2014, n° F-20140917-7, www.juridat.be.

Corr. Dinant, 15 avril 1986 cité par LEBOUTTE, J.-M., « la responsabilité personnelle des organes de la commune », *Mouv. Comm.*, 1/1988.

Civ., Bruxelles (32e ch.), 15 février 2013, *Rev. Prat. Soc.*, 2014/4, p. 536.

Doctrine

Ouvrages

COLETTE-BASECQZ, N. et BLAISE, N., « Manuel de droit pénal général », Anthémis, Louvain-la-Neuve, 2019.

ERGEC, R., et VELU, J., *Convention européenne des droits de l'homme*, Bruxelles, Larcier, 2014.

NOLLET, A., *De l' "abus fiscal"*, ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt, Bruxelles, Larcier, 2019.

SMOOS, S., *La responsabilité pénale des mandataires*, Namur, Union des Villes et Communes de Wallonie, 2019.

VAN DROOGHENBROECK, S., *La proportionnalité dans le droit de la convention européenne des droits de l'homme*, Bruxelles, Bruylant, 2001.

LEWALLE, P., *L'application des actes unilatéraux dans le temps*, Faculté de droit de Liège, 1975.

Articles

ANNAERT, M., BAR, K., RIVERA, E., SOLDAL, A., *Manuel TVA - 3e édition*, Wavre, Anthémis, 2015.

BOURGEOIS, M. et NOLLET, A., « La réécriture de la mesure "générale anti- abus" applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, 2012, p. 493

CAMBIER B., et RENDERS D., « La théorie du retrait d'acte à la croisée des chemins », *Mélanges offert à Robert ANDERSEN*, 2010, p. 105.

DE GENDT, T., "Een rechtspraakanalyse van de strafrechtelijke aansprakelijkheid van burgemeester en schepenen", *C.D.P.K.*, 2007, p. 348.

D'HAENENS, J., « Sanctions pénales et personnes morales », *Rev. dr. pén.*, 1975-1976, pp. 731 à 759.

DE NAUW, A., « Le vouloir propre de la personne morale et l'action civile résultant d'une infraction » (note sous Cass., 19 octobre 1992), *R.C.J.B.*, 1995, pp. 237 à 258.

FRANSSEN, V., VERSTRAETEN, R., « La volonté et la faute de la personne morale », *J.T.* 2010, p. 65.

GOSSIAUX, M., « Taxe Caïman : la taxation par transparence des constructions juridiques étrangères », *Rev. Gén. Contentieux Fiscal*, 2015, p. 303.

BIQUET-MATHIEU, C., « Les fictions en droit », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2013, p. 26.

LEBOUTTE, J.-M., « la responsabilité personnelle des organes de la commune », *Mouv. Comm.*, 1/1988.

MASSET, A., *La responsabilité pénale des mandataires communaux*, in *Le droit communal*, coord. R. Capart, Wavre, Anthémis, 2015, p. 60

MOREL-MAROGER, J., « Vers un recul du secret bancaire au nom de la transparence fiscale ? - Signatures par la Suisse et Andorre de la Convention OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010 », *R.I.S.F.-I.J.F.S.*, 2014/1.

NIHOUL, M. , « L'immunité des collectivités publiques est-elle « constitutionnellement correcte » ? », *R.D.P.C.*, 2003.

VASSART, A., « L'usage du carburant de type 'gasoil rouge' pour les tracteurs communaux: clarifications », *Mouv. Com.*, mars 2015, p. 63.