

# INSTRUCTION

N° 97-102-A34 du 23 septembre 1997

NOR : BUD R 97 00102 N

Texte publié au BOCP

## TRAITEMENT DES DIFFICULTÉS DES ENTREPRISES

### ANALYSE

Prévention et règlement des difficultés des entreprises

Date d'application : 09/09/1997

### MOTS-CLÉS

RECOUVREMENT ; IMPÔT ; IMPÔT DIRECT ; ENTREPRISE ; DIFFICULTÉ ; RÈGLEMENT AMIABLE

### DOCUMENTS À ANNOTER

Instruction 95-105-A34 du 13 octobre 1995

### DOCUMENTS À ABROGER

Néant

### DESTINATAIRES POUR APPLICATION

RGP	TPGR	TPG	DOM	RF	T							

### DIFFUSION

GT 54

*DIRECTION DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE*

*Sous-direction C - Bureau C2*

## SOMMAIRE

<b>1. LE RÈGLEMENT AMIABLE DES DIFFICULTÉS DES ENTREPRISES .....</b>	<b>3</b>
<b>2. LA REMISE DES MAJORATIONS D'ASSIETTE : SORT DES PÉNALITÉS PRÉVUES PAR L'ARTICLE 1763 A DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS .....</b>	<b>3</b>
<b>3. LE FAIT GÉNÉRATEUR DE L'IMPÔT SUR LE REVENU ET DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS .....</b>	<b>4</b>
3.1. L'évolution jurisprudentielle .....	4
3.2. L'incidence de cette évolution jurisprudentielle .....	4
3.2.1. Sur le recouvrement de l'impôt sur le revenu .....	4
3.2.2. Sur le recouvrement de l'impôt sur les sociétés .....	5
3.2.3. Dispositions pratiques - Annulation des majorations de 10 % .....	6

## LISTE DES ANNEXES

ANNEXE : Fait générateur de l'impôt sur le revenu .....	7
---	---

La présente instruction, qui complète l'instruction n° 95-105 A3-4 du 13 octobre 1995 relative au traitement des difficultés des entreprises, a pour objet d'apporter des précisions sur les trois points suivants.

## **1. LE RÈGLEMENT AMIABLE DES DIFFICULTÉS DES ENTREPRISES**

Au paragraphe 2.3.2. du chapitre II relatif aux effets de la suspension des poursuites en cours, il avait été indiqué au 3ème alinéa que "lorsque l'avis à tiers détenteur a appréhendé une créance répétitive (loyers, marchés...) l'opposition ne peut plus produire effet pendant la durée de la suspension des poursuites".

*En accord avec la direction générale des impôts, cette position a été revue pour maintenir les effets des avis à tiers détenteurs appréhendant des créances à exécution successive.*

En effet, il convient de considérer que le créancier saisissant possède un droit acquis, la créance ainsi appréhendée étant sortie du patrimoine du débiteur avant le prononcé de la suspension des poursuites.

Par ailleurs, l'article 36 de la loi du 1er mars 1984 dispose qu'à compter de l'ordonnance prononçant la suspension des poursuites, seuls sont interdits les paiements faits par le débiteur en l'acquit d'une créance quelconque née antérieurement à cette décision.

Enfin, l'ouverture de la procédure de règlement amiable n'entraînant pas la renégociation des contrats comme dans le redressement ou la liquidation judiciaire, ils se poursuivent pour le compte du débiteur, de sorte que l'opposition pratiquée avant l'ouverture du règlement amiable peut continuer à produire effet.

## **2. LA REMISE DES MAJORATIONS D'ASSIETTE : SORT DES PÉNALITÉS PRÉVUES PAR L'ARTICLE 1763 A DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS**

En complément du titre 2 du chapitre III relatif à l'abandon des pénalités fiscales dans les déclarations de créances au passif des procédures d'apurement collectif, les précisions ci-après doivent être apportées.

Le nouvel article 1740 octies du code général des impôts prévoit qu'en cas de redressement ou de liquidation judiciaire, les frais de poursuite et les pénalités fiscales encourues en matière d'impôts directs et taxes assimilées, dus à la date du jugement d'ouverture sont remis, à l'exception des majorations prévues au 3 de l'article 1728 et aux articles 1729 et 1730 et des amendes fiscales visées aux articles 1740 ter, 1740 quater et 1827.

La direction générale des impôts vient de confirmer que les pénalités de l'article 1763 A du code général des impôts n'étant pas mentionnées parmi celles maintenues à la charge du débiteur, elles doivent de ce fait être remises.

*Cette position ne s'applique bien évidemment que lorsque le fait générateur de la pénalité est antérieur à l'ouverture de la procédure.*

*La direction générale des impôts a également rappelé que la date à prendre en considération pour déterminer le fait générateur est celle de l'expiration du délai de trente jours après la mise en demeure.*

Il en résulte que si la date d'expiration du délai est postérieure à l'ouverture de la procédure, la pénalité entre dans le champ d'application de l'article 40, et ne peut de ce fait, faire l'objet d'une remise.

De plus, la remise prévue par l'article 1740 octies du code précité, portant sur la créance elle-même, rend impossible la mise en cause de la solidarité des dirigeants.

Dans la pratique, il conviendra de procéder dans les conditions prévues à l'article 2.2.4.2. "Dégrèvement des majorations et pénalités d'assiette" du chapitre III précité de l'instruction n° 95-105 A-3-4 du 13 octobre 1995.

### **3. LE FAIT GÉNÉRATEUR DE L'IMPÔT SUR LE REVENU ET DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS**

La pratique de la déclaration de créance par les comptables décrite au paragraphe 3.2. du chapitre III déjà cité doit être actualisée comme suit.

#### **3.1. L'ÉVOLUTION JURISPRUDENTIELLE**

Dans un arrêt du 12 juillet 1994 (ci-joint en annexe 1), la Cour de Cassation a jugé, en se référant aux dispositions de l'article 12 du code général des impôts, *que le fait générateur de l'impôt sur le revenu ne résultait pas de la perception du revenu, mais de l'expiration de l'année au cours de laquelle ce revenu a été perçu.*

Cette analyse est partagée par le Conseil d'Etat qui s'était prononcé en ce sens dans un arrêt plus ancien du 19 décembre 1980.

*La direction générale des impôts a indiqué, s'agissant de l'impôt sur le revenu, qu'il convient d'adopter la position retenue par les hautes juridictions, et, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, que le fait générateur intervient à la clôture de l'exercice lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile ou à la date de cessation de l'activité.*

Les règles relatives au recouvrement de l'imposition forfaitaire annuelle ne sont pas modifiées : le fait générateur reste donc le 1er janvier de l'année d'imposition.

#### **3.2. L'INCIDENCE DE CETTE ÉVOLUTION JURISPRUDENTIELLE**

##### **3.2.1. Sur le recouvrement de l'impôt sur le revenu**

Cette évolution jurisprudentielle n'entraîne aucune modification en ce qui concerne les déclarations à effectuer au titre des impositions établies pour les revenus perçus antérieurement à l'année d'ouverture de la procédure collective et mises en recouvrement au cours de l'année d'ouverture.

Le fait générateur étant antérieur, ces impositions devront être déclarées au passif dans les conditions habituelles.

C'est ainsi, par exemple, que si un redevable assujéti à l'impôt sur les revenus de l'année 1995 est mis en redressement judiciaire le 1er juillet 1996, le comptable devra continuer à déclarer les acomptes provisionnels dus, puis demander l'admission du solde de la cotisation d'impôt sur le revenu dans les conditions habituelles.

En revanche, les comptables doivent modifier leur pratique en ce qui concerne l'impôt qui sera établi d'après les revenus perçus au cours de l'année d'ouverture, et pour lesquels une cotisation d'impôt sur le revenu sera mise en recouvrement l'année suivante.

Dans ce cas, le fait générateur est nécessairement postérieur à la date d'ouverture de la procédure collective, et la cotisation d'impôt sur le revenu qui sera émise constituera une créance de l'article 40. Le comptable du Trésor concerné n'aura donc plus à faire une déclaration provisionnelle sur la base des informations fournies par le service d'assiette pour la période comprise entre le 1er janvier et la date d'ouverture de la procédure.

*Les dispositions du paragraphe 53 de l'instruction n° 87-44-A3-4 du 25 mars 1987 sont donc abrogées*

Il faut observer qu'un contentieux pourrait se développer en ce qui concerne l'impôt établi au titre des revenus de l'année d'ouverture d'une procédure au nom de commerçants ou d'artisans personnes physiques, dès lors que cet impôt concernerait des revenus autres que ceux tirés de l'exploitation (ex. : revenus annexes, revenus résultant d'une activité propre de l'épouse).

Lorsque le caractère de créance de l'article 40 de l'imposition est remis en cause, il appartient au comptable de rechercher en liaison avec le service de l'assiette concerné la part de cette imposition entrant dans le champ d'application de ce texte, et celle qui en est exclue.

Il est rappelé, à cette fin, que ne constituent pas des créances de l'article 40 :

- les créances fiscales indépendantes de la procédure, à savoir celles résultant d'une activité distincte de celle au titre de laquelle le débiteur a fait l'objet du redressement judiciaire, ou celles nées après l'arrêt du plan de redressement ;
- les créances fiscales résultant d'une poursuite irrégulière d'exploitation.

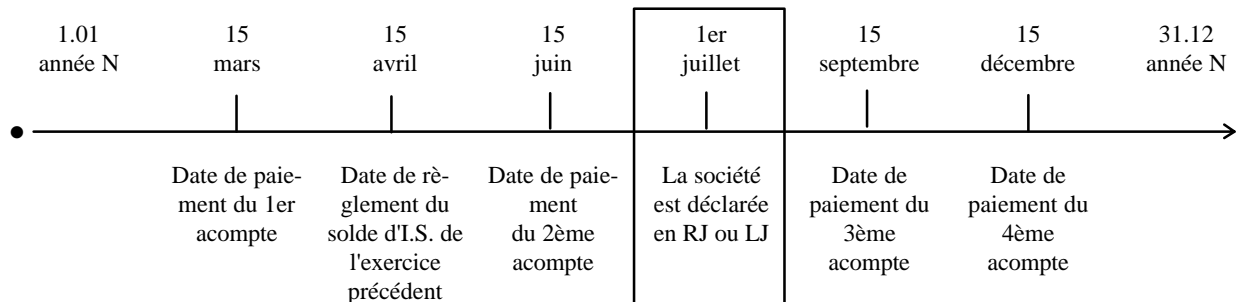
### 3.2.2. Sur le recouvrement de l'impôt sur les sociétés

Il n'y a plus d'acomptes à déclarer au titre de l'impôt sur les sociétés de l'année en cours.

Exemple n° 1 :

*La société a un exercice comptable qui correspond à l'année civile, c'est-à-dire dont la clôture intervient le 31 décembre.*

Rappel : . Dates d'exigibilité des acomptes : 20 février, 20 mai, 20 août, 20 novembre de l'année N.  
 . Dates de paiement des acomptes : 15 mars, 15 juin, 15 septembre, 15 décembre de l'année N.  
 . Date de règlement du solde : 15 avril de l'année N + 1.



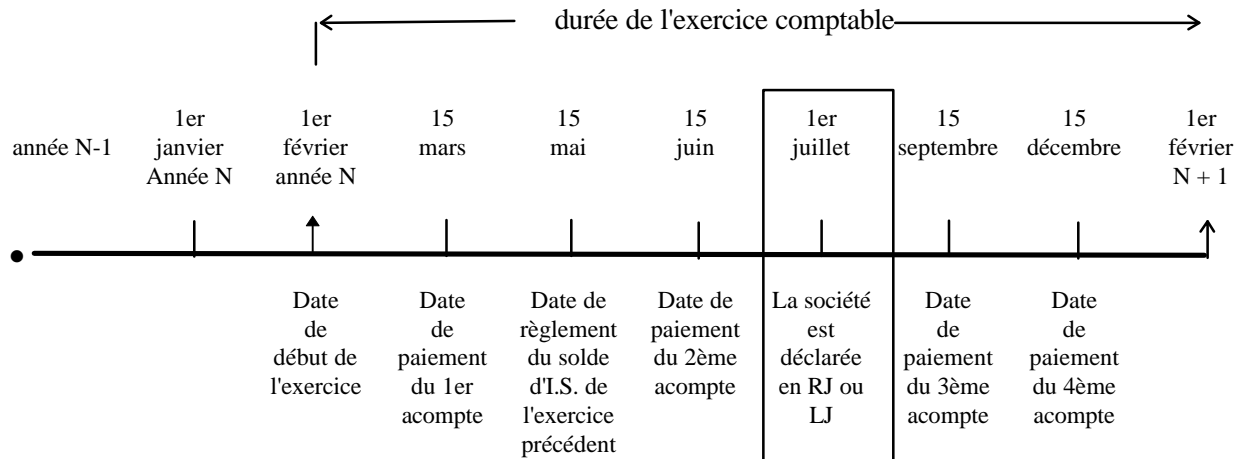
☞ Les acomptes de l'année N n'ont pas à être déclarés.

☞ Le solde d'I.S. de l'année N - 1 à régler avant le 15 avril de l'année N devra être déclaré à la procédure collective s'il n'a pas été réglé.

## Exemple n° 2 :

La société a un exercice comptable qui ne correspond pas à l'année civile ; la clôture de l'exercice intervient le 31 janvier, l'exercice suivant commençant le 1er février.

Rappel : . Dates d'exigibilité et de paiement des acomptes : elles restent les mêmes que celles rappelées dans l'exemple susvisé.  
 . Date de règlement du solde : 15 mai de l'année N+1.



☞ Le solde afférent à l'exercice N - 1 doit être payé le 15 mai ; à défaut, il doit être déclaré.

☞ Les acomptes de l'année N n'ont pas à être déclarés

### 3.2.3. Dispositions pratiques - Annulation des majorations de 10 %

Les dispositions du paragraphe n° 2.2.4.1. du chapitre III de l'instruction n° 95-105-A34 du 13 octobre 1995 conservent toute leur valeur, mais doivent être adaptées pour tenir compte de ce changement de date pour la détermination du fait générateur de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés.

LE DIRECTEUR DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour le Directeur de la Comptabilité Publique

LE DIRECTEUR ADJOINT CHARGÉ DE LA SOUS-DIRECTION C

ALAIN BONEL

ANNEXE : Fait générateur de l'impôt sur le revenu : arrêt 2<sup>n</sup>° 1693 P de la Cour de Cassation du 12 juillet 1994.

COMM.

L.G.

COUR DE CASSATION

Audience publique du 12 juillet 1994

Rejet

Mme PASTUREL, conseiller le plus ancien  
faisant fonctions de président

Arrêt n° 1693 P

Pourvoi n° 90-18.265 N

R E P U B L I Q U E F R A N C A I S E

\_\_\_\_\_  
AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS  
\_\_\_\_\_

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE,  
FINANCIERE ET ECONOMIQUE, a rendu l'arrêt suivant :

Sur le pourvoi formé par M. le percepteur de  
Hoerdt, perception de Hoerdt, 26, rue de la Wantzenau à  
Hoerdt (Bas-Rhin),

en cassation d'un arrêt rendu le 20 juin 1990 par la cour  
d'appel de Colmar (1<sup>re</sup> chambre civile), au profit :

1°/ de M. André Stoll, en liquidation  
judiciaire, pris en la personne de son liquidateur,  
demeurant 18, rue des Obstacles à Hoerdt (Bas-Rhin),

2°/ de M. Claus, ès qualités de liquidateur,  
demeurant 5, rue des Frères Lumière à Eckbolsheim,  
Strasbourg (Bas-Rhin),

défendeurs à la cassation ;

Le demandeur invoque, à l'appui de son pourvoi,  
le moyen unique de cassation annexé au présent arrêt ;

LA COUR, en l'audience publique du 24 mai 1994, où étaient présents : Mme Pasturel, conseiller le plus ancien faisant fonctions de président, M. Lassalle, conseiller rapporteur, MM. Edin, Grimaldi, Apollis, Mme Clavery, MM. Tricot, Canivet, conseillers, MM. Le Dauphin, Rémerly, conseillers référendaires, M. Raynaud, avocat général, Mme Arnoux, greffier de chambre ;

Sur le rapport de M. le conseiller Lassalle, les observations de la SCP Ancel et Couturier-Heller, avocat du percepteur de Hoerdt, les conclusions de M. Raynaud, avocat général, et après en avoir délibéré conformément à la loi ;

Sur le moyen unique, pris en ses deux branches :

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Colmar, 20 janvier 1990), que M. Stoll, artisan, a été mis en redressement judiciaire le 16 mars 1987 ; qu'il a présenté un plan de redressement qui a été arrêté le 6 juillet 1987 ; que ce plan ayant été résolu le 9 novembre 1987, une nouvelle procédure de redressement judiciaire a été ouverte qui a abouti à un jugement de liquidation judiciaire du 14 décembre 1987 ; que le percepteur de Hoerdt a invoqué les dispositions de l'article 40 de la loi du 25 janvier 1985 et demandé l'inscription sur la liste des créances, établie par le commissaire à l'exécution du plan, de deux créances d'impôts, l'une afférente aux revenus perçus par M. Stoll durant la première période d'observation du 16 mars au 5 juillet 1987, l'autre afférente aux revenus perçus par lui durant la seconde période d'observation du 9 novembre au 14 décembre 1987 ;

Attendu que le percepteur fait grief à l'arrêt d'avoir rejeté sa demande, alors, selon le pourvoi, d'une part, que, dès lors que le plan de continuation de l'entreprise dont avait bénéficié M. Stoll avait été résolu, la liquidation judiciaire prononcée ne faisait que continuer en s'y substituant le redressement judiciaire primitivement ouvert ; qu'en refusant d'octroyer à la créance du percepteur, dont le fait générateur se situait au cours de la première période d'observation, le rang privilégié prévu à l'article 40 de la loi du 25 janvier 1985, la cour d'appel a violé, outre le texte précité, l'article 80 de la même loi ; et alors,

ANNEXE (suite et fin)

- 3 -

1693

d'autre part, que le fait générateur de l'impôt sur le revenu est constitué par la perception du revenu ; que la cour d'appel, qui a refusé de reconnaître aux créances du percepteur correspondant à l'imposition émise sur les revenus perçus par le débiteur au cours de la période d'observation a violé l'article 12 du Code général des Impôts, ensemble l'article 40 de la loi du 25 janvier 1985 ;

Mais attendu, d'une part, qu'ayant exactement énoncé que lorsque le plan de redressement adopté au profit d'un débiteur reste inexécuté et que le Tribunal en prononce la résolution, il s'ouvre une nouvelle procédure de redressement judiciaire, en application de l'article 80 de la loi du 25 janvier 1985, et que, dans ce cas, la loi ne distingue pas entre les créanciers dont la créance est antérieure à l'ouverture de la première procédure, et ceux dont la créance est née entre le jugement arrêtant le plan et sa résolution, c'est à bon droit que la cour d'appel a décidé que la priorité de paiement de l'article 40 devait être écartée pour les créances nées pendant la première période d'observation, écoulée du 16 mars au 5 juillet 1987 ;

Attendu, d'autre part, que c'est à bon droit encore, le fait générateur de l'impôt sur les revenus résultant non pas de leur perception mais de l'expiration de l'année au cours de laquelle ces revenus ont été perçus, que la cour d'appel a retenu que la créance d'impôts sur les revenus perçus au cours des deux périodes d'observation, toutes deux antérieures au 31 décembre 1987, n'était pas née durant ces périodes ;

Que le moyen n'est fondé en aucune de ses branches ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne le percepteur de Hoerdt, envers M. Stoll et M. Claus, ès qualités, aux dépens et aux frais d'exécution du présent arrêt ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de Cassation, Chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par Mme le conseiller le plus ancien faisant fonctions de président en son audience publique du douze juillet mil neuf cent quatre-vingt-quatorze.