

## **Les conséquences pénales et fiscales d'une corruption active commise par une entreprise belge**

**Sarah LEMAIRE**

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

Master de spécialisation en Droit fiscal

*Année académique 2016-2017*

**Titulaires :**

Monsieur Marc BOURGEOIS  
Professeur ordinaire

Monsieur Jean BUBLOT  
Avocat

**Tuteurs académiques :**

Monsieur Frédéric FOGLI  
Magistrat

Monsieur Adrien MASSET  
Professeur extraordinaire



## TABLE DES MATIERES

<b>INTRODUCTION</b> .....	6
<b>TITRE I : Les conséquences pénales d'une corruption active commise par une entreprise belge</b> .....	8
<b>Chapitre 1 : Avant-propos</b> .....	8
<b>Chapitre 2 : Notion de « corruption active »</b> .....	9
Section 1 : La corruption publique active .....	9
1. Définition.....	9
2. Qualité de corrupteur .....	9
3. Qualité de corrompu .....	9
4. Les actes déclencheurs d'une corruption active .....	10
5. Les moyens à la corruption.....	11
6. L'objectif poursuivi .....	11
Section 2 : La corruption privée active .....	11
1. Définition.....	11
2. La qualité du corrompu et le comportement attendu de lui.....	12
<b>Chapitre 3 : Incrimination de la corruption active</b> .....	13
Section 1 : Les personnes responsables.....	13
1. La lutte contre la corruption est un des motifs à l'adoption de la loi du 4 mai 1999 instaurant une responsabilité pénale des personnes morales .....	13
2. Analyse de l'article 5 du Code pénal.....	14
2.1. Imputabilité matérielle de l'infraction.....	14
2.2. Imputabilité morale de l'infraction et élément moral.....	15
2.3. La question du cumul des responsabilités .....	15
Section 2 : Les peines prévues par le Code pénal .....	16
1. Les peines applicables aux personnes physiques .....	16
2. Les peines applicables aux personnes morales.....	16
<b>Chapitre 4 : Conclusions sur le volet pénal</b> .....	17

<b>TITRE II : Les conséquences fiscales d'une corruption active commise par une entreprise belge.....</b>	<b>18</b>
<b>Chapitre 1 : Généralités.....</b>	<b>18</b>
<b>Chapitre 2 : Les pots-de-vin versés au corrompu sont-ils déductibles à titre de frais professionnels ? .....</b>	<b>18</b>
Section 1 : Régime antérieur à la loi du 1 <sup>er</sup> septembre 2006 adoptant la législation en matière de la lutte contre la corruption.....	18
1. L'ancien article 58 CIR/92 : possibilité, à certaines conditions, d'une déductibilité fiscale des commissions versées.....	18
2.1. Principes.....	18
2.2. Conditions d'application .....	19
2. Les critiques de l'O.C.D.E. à l'égard de la législation belge .....	20
Section 2 : L'introduction de l'article 53, 24° CIR/92 et l'abrogation corrélative de l'article 58 CIR/92 par la loi du 1 <sup>er</sup> septembre 2006.....	21
1. Régime juridique .....	21
2. Une exception au principe de réalité en droit fiscal .....	22
3. La corruption d'agents privés étrangers, l'« oubli » du législateur fiscal .....	23
3.1. Une déductibilité implicitement autorisée... ..	23
3.2. ...mais moyennant le respect des conditions de l'article 49 CIR/92.....	24
3.3. Une omission volontaire du législateur ?.....	25
3.4. Un système juridique « irrationnel ».....	25
Section 3 : Les paiements effectués au profit de personnes établies dans un paradis fiscal .....	26
1. Le risque d'un contournement de l'article 53, 24° CIR/92 .....	26
2. Un risque partiellement préservé, depuis la loi-programme du 23 décembre 2009, par l'application des articles 198, par. 1 <sup>er</sup> , alinéa 1 <sup>er</sup> , 10° et 307, par. 1 <sup>er</sup> , alinéa 5 CIR/92.....	27
<b>Chapitre 3 : La cotisation distincte sur les dépenses de corruption .....</b>	<b>28</b>
Section 1 : Généralités.....	28
Section 2 : Régime juridique .....	28
1. La cotisation applicable aux pots-de-vin visés par l'article 53, 24° CIR/92 ...	28

2. La cotisation applicable aux autres dépenses de corruption.....	30
3. Deux précisions .....	30
Section 3 : La cotisation distincte est-elle une sanction pénale ?.....	31
1. Les enjeux.....	31
2. La controverse est aujourd’hui révolue .....	32
<b>Chapitre 4 : Conclusions sur le volet fiscal et incidences de la nouvelle circulaire administrative 2017/C/16 du 1<sup>er</sup> mars 2017.....</b>	<b>32</b>
<b>TITRE III : A la frontière entre le droit pénal et le droit fiscal : questions procédurales.</b>	<b>34</b>
<b>Chapitre 1 : Introduction.....</b>	<b>34</b>
<b>Chapitre 2 : L’obligation de dénonciation du fonctionnaire de l’administration fiscale ..</b>	<b>34</b>
<b>Chapitre 3 : Le principe « <i>una via</i> » .....</b>	<b>35</b>
Section 1 : Choix d’une voie unique de répression.....	35
Section 2 : L’arrêt n°61/2014 de la Cour constitutionnelle du 3 avril 2014 .....	36
<b>TITRE IV : Aspects de droit comparé : la corruption active en droit français.....</b>	<b>37</b>
<b>Chapitre 1 : Introduction.....</b>	<b>37</b>
<b>Chapitre 2 : Volet pénal.....</b>	<b>37</b>
Section 1 : Définition de la corruption active en droit français.....	37
1. La corruption publique active.....	37
2. La corruption privée active.....	39
Section 2 : Les peines applicables.....	40
Section 3 : L’exercice d’une action civile contre le dirigeant.....	41
1. Une question posée en France en matière d’abus de biens sociaux .....	41
2. Conditions à l’exercice d’une action civile .....	41
3. Action civile de la société contre le dirigeant corrupteur .....	42
4. Action civile des actionnaires de la société contre le dirigeant corrupteur .....	42
<b>Chapitre 3 : Volet fiscal .....</b>	<b>43</b>
Section 1 : Détermination du revenu net.....	43
1. Principes .....	43

2. Notion d'« intérêt de l'entreprise » et théorie de l'« acte anormal de gestion » du Conseil d'Etat de France .....	43
3. Critiques doctrinales et « théorie du risque anormal » de la Cour de cassation de France .....	44
Section 2 : Limitations légales à la déductibilité.....	45
1. L'article 39.2bis. du Code général des impôts .....	45
2. Les articles 238 A et 238-0 A du Code général des impôts .....	46
2.1. Régime juridique.....	46
2.2. Comparaison avec les dispositions similaires existant en droit belge.....	47
Section 3 : Sanction administrative.....	48
<b>Chapitre 4 : La corruption active en droit français : opinions et conclusion .....</b>	<b>48</b>
<b>CONCLUSION .....</b>	<b>49</b>
<b>ANNEXES.....</b>	<b>52</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE.....</b>	<b>54</b>



## INTRODUCTION

Il est de l'intérêt général qu'un Etat fasse de la lutte contre la corruption une de ses priorités.

La corruption est, en effet, néfaste pour l'économie : elle fausse le libre jeu de la concurrence et entrave le développement économique. Dans son rapport « anticorruption » de 2014, la Commission européenne évaluait le coût annuel de la corruption pour l'économie européenne à 120 milliards d'euros, « *soit juste un peu moins que le budget annuel de l'Union* »<sup>1</sup>.

Elle nuit aussi et surtout gravement à la société en général : comme le résume la Commission, elle « *altère la bonne gouvernance* » et « *sape la confiance des citoyens dans les institutions et les processus démocratiques* »<sup>2</sup> ; parfois, elle profite aux organisations criminelles et terroristes.

Ces effets néfastes ne pourront sans doute jamais être complètement éradiqués, mais ils peuvent, à tout le moins, être altérés.

Aujourd'hui, d'importants efforts sont menés par diverses organisations internationales, tels que l'O.C.D.E., Interpol ou le Conseil de l'Europe, mais ce travail ne peut être efficace que si les Etats coopèrent activement à leur échelle.

Dans ce travail, nous analyserons l'arsenal législatif pénal et fiscal mis sur pied par la Belgique en matière de lutte contre la corruption. Nous ne nous attarderons pas sur les moyens matériels mis en œuvre, ni sur les difficultés rencontrées sur le terrain pour poursuivre ce type d'infraction. Et, puisque le corrompu est, dans la plupart des cas, un agent public provenant majoritairement (mais pas exclusivement) d'un pays en voie de développement<sup>3</sup>, nous nous concentrerons sur le cas où la corruption est commise par un corrupteur, dirigeant d'une entreprise belge (dite « corruption active »).

Le fil conducteur de ce travail sera donc le suivant : afin d'obtenir un marché, un subside ou un contrat intéressant, le gérant d'une société (S.A., S.P.R.L.,...) établie en Belgique corrompt un tiers, personne publique ou privée, résidant en Belgique ou à l'étranger.

Nous débuterons par les conséquences pénales d'un tel comportement (Titre I). Après une brève introduction (chapitre 1), nous analyserons la définition que donne le Code pénal du concept de « corruption active » (chapitre 2), nous déterminerons comment la société peut être inquiétée de l'acte effectivement commis par son gérant (interviendra ici la question de la

---

<sup>1</sup> Rapport « anticorruption » de la Commission au Conseil et au Parlement européen, COM(2014)38/FINAL, 3 février 2014, p.3.

<sup>2</sup> Rapport « anticorruption » de la Commission, *op. cit.*, p. 2.

<sup>3</sup> B. LAPOINTE, *Corruption et fiscalité : l'entreprise face à ses pratiques internationales*, Paris, Berger-Levrault, 2015, p. 31, n°14 et p. 36, n°18.



responsabilité pénale des personnes morales) et énumérerons les sanctions pénales encourues tant par la société que par le dirigeant (chapitre 3).

Nous nous concentrerons ensuite sur le volet fiscal (Titre II). Nous débuterons par des considérations d'ordre général (chapitre 1) et analyserons en détail les deux grandes conséquences fiscales d'une corruption active, à savoir : la possibilité (ou non) pour la société de déduire les pots-de-vin à titre de frais professionnels (chapitre 2) et l'application d'une cotisation distincte sur ces versements (chapitre 3). Nous conclurons ce volet par une question d'actualité en évoquant l'adoption d'une nouvelle circulaire de mars 2017 et ses conséquences sur notre sujet (chapitre 4).

Puis, nous décrirons les interactions entre le droit pénal et le droit fiscal dans un Titre entièrement consacré aux questions procédurales (Titre III).

Enfin, parce qu'il est toujours bon de garder un œil sur ce qu'il se passe dans les États voisins, nous terminerons ce travail par une comparaison entre la manière dont notre droit aborde la corruption active et le traitement dont celle-ci fait l'objet en droit français (Titre IV).

# **TITRE I : Les conséquences pénales d'une corruption active commise par une entreprise belge**

## **Chapitre 1 : Avant-propos**

Le Code pénal distingue deux types d'infraction : « la corruption de personnes qui exercent une fonction publique » (ou corruption publique) (art. 246 à 253 C. pén.) et « la corruption privée » (art. 504bis et 504ter C. pén.). Ces deux infractions se subdivisent en corruptions « active » et « passive ».

La corruption active est l'action de celui qui propose ou octroie, c'est-à-dire du corrupteur. Dans le cas de la corruption passive, en revanche, l'on se positionne dans le chef du corrompu, c'est-à-dire celui qui sollicite, accepte ou reçoit. Ces dénominations sont trompeuses puisqu'elles laissent à penser que le corrompu est dans une position secondaire, d'attente, alors qu'il n'en est rien<sup>4</sup>.

La jonction des corruptions active et passive scelle le « pacte de corruption ». Depuis la loi du 10 février 1999 relative à la répression de la corruption, l'absence de pacte de corruption n'empêche pas l'incrimination ; celui-ci ne joue plus un rôle qu'au niveau des circonstances aggravantes<sup>5</sup>.

Puisque le présent travail consiste à déterminer les conséquences pénales et fiscales de l'accomplissement d'une corruption active par une entreprise belge, la corruption passive ne sera pas analysée.

Ce Titre I se concentre sur les conséquences pénales. Avant de présenter la manière dont la corruption active est incriminée par le Code pénal, définissons d'abord ce concept, en distinguant selon que le corrompu est un agent public ou une personne privée.

---

<sup>4</sup> D. FLORE, « La corruption », *in*. M.A. BEERNAERT *et al.*, *Les infractions contre les biens*, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 302.

<sup>5</sup> D. FLORE, « La corruption », *op. cit.*, p. 327.

## Chapitre 2 : Notion de « corruption active »

### Section 1 : La corruption publique active

#### 1. Définition

L'infraction de corruption publique est présente dès 1867 dans notre Code pénal. Elle figure aux articles 246 et suiv. Ceux-ci ont été modifiés en profondeur par la loi du 10 février 1999 relative à la répression de la corruption.

La corruption publique active est aujourd'hui définie de la manière suivante à l'article 246, par. 2 du Code pénal :

*« Est constitutif de corruption active le fait de proposer, directement ou par interposition de personnes, à une personne exerçant une fonction publique une offre, une promesse ou un avantage de toute nature, pour elle-même ou pour un tiers, afin qu'elle adopte un des comportements visés à l'article 247. ».*

Analysons plus en détail cette définition.

#### 2. Qualité de corrupteur

L'article 246, par. 2 du Code pénal ne s'intéresse pas à la personne du corrupteur.

Celui-ci peut aussi bien être une personne privée qu'une personne publique.

Il peut également être une personne physique ou une personne morale depuis l'introduction, par la loi du 4 mai 1999, d'une responsabilité pénale des personnes morales. Nous y reviendrons<sup>6</sup>.

#### 3. Qualité de corrompu

Le corrompu, lui, est nécessairement une personne physique. Il doit être une « *personne exerçant une fonction publique* ». On peut lire, dans les travaux parlementaires, que « *cette notion couvre toutes les catégories de personnes qui, quel que soit leur statut (...) exercent une fonction publique, quelle qu'elle soit.* »<sup>7</sup>.

C'est donc bien la fonction exercée par la personne concernée qui doit revêtir un caractère public ; peu importe le statut de cette personne. La Cour de cassation a confirmé cette approche fonctionnelle dans un arrêt du 27 janvier 2016 (« *Ce n'est (...) pas le statut de cette personne qui (...) est déterminant, mais la fonction qu'elle exerce et qui doit avoir elle-même*

---

<sup>6</sup> Voy.: Titre I, chapitre 3, section 1, p. 13 et suiv.

<sup>7</sup> Proposition de loi du 1<sup>er</sup> juillet 1998 relative à la répression de la corruption. Rapport fait au nom de la Commission de la Justice par M. FORET, *Doc. Parl.*, Sén., sess. ord. 1997-1998, n°1-107/5, p. 35.

*un caractère public.* »<sup>8</sup>). Selon le Professeur D. FLORE, le terme « fonction » doit être interprété dans son sens commun, c'est-à-dire comme « *l'exercice d'un emploi, d'une charge ; par extension : ce que doit accomplir une personne pour jouer son rôle dans la société, dans un groupe social* »<sup>9</sup>.

Notons que le champ des personnes susceptibles de revêtir la qualité de corrompu peut être étendu suivant une hypothèse émise par le Professeur F. DERUYCK : selon lui, il résulte de l'évolution des textes légaux qu'il importe peu qu'une personne n'exerce pas *directement* la fonction publique, mais qu'il suffit qu'elle se contente d'y participer (tel un commis, un préposé)<sup>10</sup>.

Par ailleurs, la loi assimile à une « *personne exerçant une fonction publique* », les catégories de personnes énumérées à l'article 246, par. 3 du Code pénal (par exemple, le candidat à une fonction publique). Sont, en outre, assimilées à une « *personne exerçant une fonction publique en Belgique* », les personnes exerçant une telle fonction dans un État étranger ou au sein d'une organisation de droit international public (art. 250 C. pén.).

#### 4. Les actes déclencheurs d'une corruption active

L'article 246, par. 2 du Code pénal ne vise expressément, comme acte déclencheur d'une corruption active, que la proposition d'une offre, d'une promesse ou d'un avantage de toute nature. L'article 3 de la loi du 11 mai 2007 adaptant la législation en matière de la lutte contre la corruption, interprète cette disposition comme devant également comprendre l'octroi immédiat d'avantages, sans qu'il y ait eu proposition ou promesse au préalable.

La proposition ou l'octroi de l'avantage peut être direct ou indirect : l'acte peut être effectué par le corrupteur lui-même ou via l'interposition d'un tiers. Selon les cas, le tiers intervenant sera considéré comme coauteur ou complice de l'infraction, à moins qu'il parvienne à faire état de sa bonne foi<sup>11</sup>.

Dans tous les cas, l'élément déterminant est l'intention de corrompre. La proposition ou l'octroi sont des actes unilatéraux et la preuve de l'existence d'un de ces actes suffit pour qu'il y ait incrimination<sup>12</sup>. L'absence d'une rencontre de volontés entre le corrupteur et le corrompu, c'est-à-dire d'un « pacte de corruption », n'empêche pas cette incrimination (c'était une des volontés du législateur en 1999)<sup>13</sup>. La corruption active est une infraction instantanée, distincte de celle de corruption passive : la personne qui propose ou octroie l'avantage, commet l'infraction par ce seul fait, peu importe qu'elle revienne ultérieurement

---

<sup>8</sup> Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 27 janvier 2016, *Rev. dr. pén. entr.*, 2016, p. 253-255.

<sup>9</sup> D. FLORE, « La corruption », *op. cit.*, p. 315.

<sup>10</sup> F. DERUYCK, « Omkoping in het Belgisch strafrecht », *T. Strafr.*, 2002, p. 53.

<sup>11</sup> Cass. (ch. réun.), 23 décembre 1998, *Pas.*, 1998, n° I, p. 1256 ; D. FLORE, « La corruption », *op. cit.*, p. 330.

<sup>12</sup> D. FLORE, « La corruption », *op. cit.*, p. 302 et 328.

<sup>13</sup> D. FLORE, « La corruption », *op. cit.*, p. 327.

sur sa proposition ou que le destinataire des récompenses ignore ses sollicitations<sup>14</sup>. Dès lors, et à juste titre, le législateur n'a jamais trouvé utile de réprimer la tentative de corruption.

## 5. Les moyens à la corruption

Les moyens dont le corrupteur dispose pour parvenir à ses fins, sont énumérés largement : il peut s'agir d'une offre, d'une promesse ou d'un avantage de toute nature. Sont couverts tant les avantages de nature patrimoniale que non patrimoniale<sup>15</sup>. Le législateur ne fixe aucun seuil en-deçà duquel des « cadeaux » pourraient être considérés comme « acceptables »<sup>16</sup>.

L'avantage ne doit pas nécessairement profiter au corrompu lui-même, mais peut également profiter à un tiers.

## 6. L'objectif poursuivi

La corruption active est une infraction intentionnelle : la proposition ou l'octroi de l'avantage doit être effectué(e) en vue d'un objectif consistant, pour le corrompu, à adopter un des comportements visés à l'article 247 du Code pénal.

Cette disposition distingue quatre catégories d'actes : l'acte de la fonction, juste mais non sujet à salaire (par. 1<sup>er</sup>)<sup>17</sup>, l'acte injuste ou l'abstention (par. 2)<sup>18</sup>, l'accomplissement d'un crime ou d'un délit (par. 3) et l'usage de l'influence réelle ou supposée dont la personne exerçant une fonction publique dispose du fait de cette fonction (par. 4).

## Section 2 : La corruption privée active

### 1. Définition

L'infraction de corruption privée est plus récente que celle de corruption publique. Elle a été insérée dans notre Code pénal par la loi du 10 février 1999 relative à la répression de la corruption.

Les travaux préparatoires énoncent deux raisons à cet ajout : la corruption privée peut, d'une part, consister en un moyen d'infiltration de l'activité économique licite pour une organisation

---

<sup>14</sup> D. FLORE, « La corruption », *op. cit.*, p. 328.

<sup>15</sup> A été évoqué, à cet égard, le consentement à des relations sexuelles par le corrupteur (*voy.* : D. FLORE, « La corruption », *op. cit.*, p. 330).

<sup>16</sup> Rapport du Groupe d'Etats contre la corruption (GRECO) du Conseil de l'Europe, Evaluation de la Belgique sur les incriminations (STE 173 et 191, PDC 2), Troisième cycle d'évaluation, 15 mai 2009, p. 7.

<sup>17</sup> Est ici visé, l'acte que le corrompu aurait pu accomplir en l'absence de corruption, mais qui est vicié par l'octroi d'une rémunération non prévue par la loi (*voy.* : D. FLORE, « La corruption », *op. cit.*, p. 331).

<sup>18</sup> Dans cette hypothèse, le corrompu adopte, dans l'exercice d'un acte relevant de ses compétences, un comportement différent de celui qu'il aurait eu en l'absence de corruption. La Cour de cassation donne comme exemple le favoritisme à l'égard d'un soumissionnaire d'un marché public (*voy.* : D. FLORE, « La corruption », *op. cit.*, p. 332 ; Cass. (ch. réun.), 23 décembre 1998, *Pas.*, 1998, n° 1, p. 1256).

criminelle et, d'autre part, constituer la première étape à une corruption d'entités publiques par une entreprise<sup>19</sup>. L'objectif de la loi est de protéger l'entreprise, contre elle-même et contre la criminalité organisée<sup>20</sup>.

La corruption privée est décrite, dans les travaux parlementaires, comme une arme pénale servant à lutter contre les agissements malhonnêtes des entreprises privées ayant pour risque de déstabiliser l'ordre public économique<sup>21</sup>. Les autres agissements malhonnêtes des entreprises seront poursuivis sur base des réglementations pénales relatives au droit de la concurrence et aux pratiques du commerce<sup>22</sup>.

Pour ce qui nous concerne, la corruption privée active est définie comme suit à l'article 504bis, par. 2 du Code pénal :

*« Est constitutif de corruption privée active le fait de proposer, directement ou par interposition de personnes, à une personne qui a la qualité d'administrateur ou de gérant d'une personne morale, de mandataire ou de préposé d'une personne morale ou physique, une offre, une promesse ou un avantage de toute nature, pour elle-même ou pour un tiers, pour faire ou s'abstenir de faire un acte de sa fonction ou facilité par sa fonction, à l'insu et sans l'autorisation, selon le cas, du Conseil d'administration ou de l'Assemblée générale, du mandant ou de l'employeur. ».*

Pour ce qui concerne l'analyse de la qualité de corrupteur, des actes déclencheurs et des moyens, nous renvoyons à ce qui a été précédemment dit en matière de corruption publique active. Des précisions doivent néanmoins être apportées concernant la qualité de corrompu et les objectifs poursuivis par le corrupteur.

## 2. La qualité du corrompu et le comportement attendu de lui

Le corrompu doit avoir la qualité d'administrateur ou de gérant d'une personne morale, ou de mandataire ou de préposé d'une personne morale ou physique. Les travaux parlementaires énoncent que la notion de « préposé » « *couvre celle d'employé, tout en étant plus large* », qu'elle vise non seulement des personnes liées par contrat d'emploi, mais également des indépendants mandatés pour effectuer une mission particulière<sup>23</sup>.

L'acte de corruption doit être effectué en vue de l'accomplissement ou de l'abstention, par le corrompu, d'un « *acte de sa fonction ou facilité par sa fonction* ». En outre, pour qu'il y ait corruption, le corrompu doit agir « *à l'insu et sans l'autorisation, selon le cas, du conseil d'administration ou de l'assemblée générale, du mandant ou de l'employeur* ». Il doit agir au sein de l'entreprise ; il n'y aura pas de corruption s'il agit en son nom propre et pour son

---

<sup>19</sup> Rapport FORET, *op. cit.*, p. 15.

<sup>20</sup> Projet de loi du 29 janvier 1999 relatif à la répression de la corruption. Rapport fait au nom de la Commission de la Justice par A. DU BUS DE WARNAFFE, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 1998-1999, n°49-1664/3, p. 14 ; D. FLORE, « La corruption », *op. cit.*, p. 338.

<sup>21</sup> Rapport FORET, *op. cit.*, p. 16.

<sup>22</sup> Rapport DU BUS DE WARNAFFE, *op. cit.*, p. 14.

<sup>23</sup> Rapport FORET, *op. cit.*, p. 47.

propre compte<sup>24</sup>. L'objectif est de protéger les entreprises contre les abus émanant de l'intérieur<sup>25</sup>.

A cet égard, le champ des entreprises protégées par le législateur est, lui aussi, très large puisqu'il résulte des travaux préparatoires que les milieux associatif et sportif, par exemple, y sont également inclus<sup>26</sup>.

### **Chapitre 3 : Incrimination de la corruption active**

#### **Section 1 : Les personnes responsables**

##### **1. La lutte contre la corruption est un des motifs à l'adoption de la loi du 4 mai 1999 instaurant une responsabilité pénale des personnes morales**

L'infraction de corruption active désormais définie, il importe, à présent, de répondre à une question primordiale : qui peut être déclaré responsable de l'infraction ?

La loi du 4 mai 1999 instaure une responsabilité pénale des personnes morales à l'article 5 du Code pénal. Les travaux préparatoires énoncent que l'introduction de cette disposition est effectuée, d'une part, dans le souci de répondre à plusieurs recommandations du Conseil de l'Europe en matière de lutte contre la criminalité organisée et est, d'autre part, « *dans le droit fil de certaines lois récentes, à savoir (...) la loi du 10 février 1999 relative à la répression de la corruption.* »<sup>27</sup>. La lutte contre la corruption était donc l'un des principaux motifs à l'introduction, dans notre droit, d'une responsabilité pénale des personnes morales.

La loi du 4 mai 1999 insère l'article 5 dans le Livre 1<sup>er</sup> du Code pénal, intitulé « *Des infractions et de la répression en général* ». Ceci a pour conséquence de lui conférer une valeur de principe général du droit pénal, et donc une applicabilité à toutes les infractions pénales (art. 100 C. pén.)<sup>28</sup>.

Dès lors, depuis l'entrée en vigueur de cette loi, toute personne morale est susceptible d'être poursuivie du chef d'une infraction de corruption active. Mais s'agit-il d'une responsabilité pénale propre à la personne morale ou bien cette responsabilité peut-elle être concomitante à celle de la personne physique ayant effectivement accompli l'acte de corruption active ?

Afin de répondre à cette question, il convient d'analyser plus en détail le fonctionnement de l'article 5 du Code pénal. Celui-ci peut être résumé selon une démarche en trois temps : les deux premiers temps consistent à déterminer comment une infraction peut être matériellement

---

<sup>24</sup> Rapport DU BUS DE WARNAFFE, *op. cit.*, p. 14.

<sup>25</sup> Rapport FORET, *op. cit.*, p. 74.

<sup>26</sup> Rapport FORET, *op. cit.*, p. 19, 47, 69 et 73.

<sup>27</sup> Projet de loi du 26 avril 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales. Rapport fait au nom de la Commission de la Justice par S. VERHERSTRAETEN, *Doc. parl.*, Ch Repr., sess. ord. 1998-1999, n°2093/5, p. 2.

<sup>28</sup> A. MASSET, « La responsabilité pénale dans l'entreprise », in M. COIPEL *et al.*, *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique*, 2<sup>ème</sup> éd., titre XII, Livre 119.5, Bruxelles, Kluwer, 2012, p. 20.

et moralement imputée à une personne morale, tandis que le troisième et dernier temps revient à se poser la question (de l'absence de) du cumul de responsabilités.

## 2. Analyse de l'article 5 du Code pénal

### 2.1. Imputabilité matérielle de l'infraction

L'article 5 du Code pénal impose d'abord de rechercher si l'infraction peut être matériellement imputée à la personne morale, ce qu'elle sera dans trois hypothèses : lorsqu'elle est intrinsèquement liée à la réalisation de l'objet de la société, lorsqu'elle est intrinsèquement liée à la défense des intérêts sociaux ou lorsque les faits concrets démontrent qu'elle a été commise pour le compte de l'entreprise (art. 5, al. 1<sup>er</sup> C. pén.).

Les travaux parlementaires énoncent que cette disposition a pour objectif de ne pas imputer une infraction à une personne morale s'il n'y a pas de « lien intrinsèque » entre cette infraction et la personne morale et, ainsi, d'éviter que cette dernière soit tenue responsable de faits infractionnels « *commis par des personnes ayant un lien avec elle (employés, administrateurs,...), quand celles-ci n'auraient fait que profiter du cadre juridique ou matériel de la personne morale pour commettre des infractions dans leur propre intérêt ou pour leur compte.* »<sup>29</sup>. Il en serait, par exemple, ainsi en cas de faits de vol, de détournement ou d'abus de biens sociaux<sup>30</sup>.

Il n'en est pas de même pour ce qui concerne l'infraction de corruption.

En effet, d'une part, l'infraction de corruption active est susceptible d'être matériellement imputée à une personne morale via la deuxième hypothèse, car elle pourrait être considérée comme intrinsèquement liée à la défense des intérêts de cette dernière. Selon le Professeur A. JACOBS, le législateur vise ici à sanctionner des faits « *qui ne seraient pas liés à son objet social mais qui sont commis pour son compte et dont elle retire un avantage quel qu'il soit (économique, financier, moral) ou qui lui permet d'éviter une perte, un préjudice, un désagrément ou un inconvénient.* »<sup>31</sup>. Or, une personne octroie nécessairement des pots-de-vin en vue d'en retirer un avantage (qui est l'obtention d'un marché, de contrats ou de subsides). Cependant, cet octroi est également de nature à causer des préjudices à l'entreprise en cas de poursuites, ce qui n'est pas vraiment dans son intérêt... A cet égard, nous verrons ultérieurement que cette question de l'« intérêt social » fait l'objet de vifs débats en France<sup>32</sup>.

D'autre part, l'infraction de corruption active est (plus vraisemblablement) susceptible d'être matériellement imputée à une personne morale via la troisième hypothèse, lorsque les faits concrets démontrent qu'elle a été commise pour le compte de cette dernière. En effet, il suffit

---

<sup>29</sup> Proposition de loi du 10 mars 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales. Rapport fait au nom de la Commission de la Justice par D. JEANMOYE, *Doc. Parl.*, Sén., sess. ord. 1998-1999, n°1-1217/6, p. 8.

<sup>30</sup> A. MASSET, « La responsabilité pénale dans l'entreprise », *op. cit.*, p. 25.

<sup>31</sup> A. JACOBS, *Droit pénal général et principes de procédure pénale – La responsabilité pénale des personnes morales*, Coll. Fac. dr. ULg, 2013-2014, p. 9-10.

<sup>32</sup> *Voy.* : Titre IV, chapitre 3, p. 43 et suiv.



ici que l'infraction soit commise par une personne capable d'engager la personne morale et que cette personne n'agisse pas dans son seul intérêt personnel en profitant de sa position<sup>33</sup>. Il s'agit précisément des faits objets de ce travail.

## 2.2. Imputabilité morale de l'infraction et élément moral

L'article 5 du Code pénal impose ensuite d'établir l'imputation morale de l'infraction dans le chef de la société. Pour ce faire, la personne morale doit être perçue comme un être doué de conscience et de volonté, à l'instar de la personne physique<sup>34</sup>. Selon les travaux préparatoires, le mode d'imputation est une question de fait, laissée à l'appréciation du juge ; il doit être établi « *soit que la réalisation de l'infraction découle d'une décision intentionnelle prise au sein de la personne morale, soit qu'elle résulte, par un lien de causalité déterminé, d'une négligence au sein de cette dernière* »<sup>35</sup>.

La question de l'existence d'une imputabilité morale, élément constitutif de toute infraction, se distingue de celle de la détermination de l'élément moral (faute ou dol), qui diffère selon le type de comportement incriminé. Puisque l'infraction de corruption active est une infraction intentionnelle, il s'agira du dol.

## 2.3. La question du cumul des responsabilités

L'article 5, alinéa 2 du Code pénal privilégie la responsabilité pénale exclusive soit de la personne morale, soit de la personne physique, en énonçant que :

*« 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 (...) ».*

Sans rentrer dans le détail des controverses, précisons seulement que la rédaction de cet alinéa a été fortement critiquée par la doctrine, notamment quant au sens à donner à l'adverbe « exclusivement »<sup>36</sup>.

Ce n'est que par exception que le législateur admet un cumul des deux responsabilités, lorsque l'infraction est commise sciemment et volontairement par la personne physique. L'article 5, alinéa 2 ajoute, en effet, que :

*« (...) Si la personne physique identifiée a commis la faute sciemment et volontairement, elle peut être condamnée en même temps que la personne morale responsable. ».*

---

<sup>33</sup> A. JACOBS, *Droit pénal général et principes de procédure pénale – La responsabilité pénale des personnes morales*, op. cit., p. 10.

<sup>34</sup> A. JACOBS, *Droit pénal général et principes de procédure pénale – La responsabilité pénale des personnes morales*, op. cit., p. 11 ; Rapport JEANMOYE, op. cit., p. 25-26.

<sup>35</sup> Rapport JEANMOYE, op. cit., p. 9.

<sup>36</sup> A. JACOBS, *Droit pénal général et principes de procédure pénale – La responsabilité pénale des personnes morales*, op. cit., p. 17-18.

Ainsi, puisque la corruption active est nécessairement une infraction intentionnelle, elle est susceptible d'entraîner la responsabilité cumulative de la personne morale et de la personne physique par l'intermédiaire de laquelle celle-ci agit.

## Section 2 : Les peines prévues par le Code pénal

### 1. Les peines applicables aux personnes physiques

L'article 7 du Code pénal énumère les peines applicables aux infractions commises par des personnes physiques. Il s'agit : des peines privatives de liberté, de la peine de travail, de l'interdiction d'exercer certains droits politiques et civils, de l'amende et de la confiscation spéciale.

Les peines d'emprisonnement et d'amende sont précisées aux articles 247 à 250 du Code pénal, pour ce qui concerne l'infraction de corruption publique, et à l'article 504ter du Code pénal, pour ce qui concerne l'infraction de corruption privée. Notons que, sous l'impulsion de l'O.C.D.E., la peine d'amende applicable aux corruptions impliquant une personne exerçant une fonction publique dans un Etat étranger ou dans une organisation de droit international public (art. 250 C. pén.), a été fortement augmentée par la loi du 5 février 2016 (dite « loi Pot-pourri II »).

La peine de confiscation spéciale peut être prononcée dans le chef du corrupteur (c'est une possibilité laissée au juge, et non une obligation) (art. 42 à 43quater C. pén.). Dans son cas, elle ne s'appliquera pas aux « *avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction* » (art. 42, 3°) (ceci vise plutôt le corrompu), mais « *aux choses formant l'objet de l'infraction et à celles qui ont servi ou qui ont été destinées à la commettre, quand la propriété en appartient au condamné.* » (art. 42, 1°). La confiscation spéciale ne se conçoit donc, dans le chef du corrupteur, que si l'avantage n'a pas encore été octroyé au corrompu ou qu'il lui est donné en flagrant délit<sup>37</sup>.

En outre, l'article 1<sup>er</sup>, e) et f) de l'arrêté royal n°22 du 24 octobre 1934 permet au juge qui condamne une personne physique du chef d'une infraction de corruption publique ou privée, d'assortir cette condamnation de l'interdiction d'exercer, personnellement ou par interposition de personne, les fonctions d'administrateur, de commissaire ou de gérant d'une société par actions, d'une société privée à responsabilité limitée ou d'une société coopérative, ou des fonctions conférant le pouvoir d'engager l'une de ces sociétés.

### 2. Les peines applicables aux personnes morales

Les peines applicables aux personnes morales sont énumérées à l'article 7bis du Code pénal. En cas d'infraction de corruption active, peuvent être prononcées : l'amende (les montants figurent à l'art. 41bis C. pén.), la confiscation spéciale, la dissolution de la

---

<sup>37</sup> W. JEANDIDIER, *Corruption et trafic d'influence*, Paris, Dalloz, 2014, n°165.

société, l'interdiction d'exercer une activité relevant de l'objet social (par exemple, l'interdiction temporaire ou définitive de prendre part aux marchés publics<sup>38</sup>), la fermeture d'un ou de plusieurs établissements et la publication ou la diffusion de la décision de condamnation.

Par ailleurs, une loi du 25 décembre 2016 crée un Casier judiciaire central des personnes morales afin de parachever l'assimilation entre ces dernières et les personnes physiques.

#### **Chapitre 4 : Conclusions sur le volet pénal**

Depuis une vingtaine d'années, la nécessité de lutter contre la corruption est devenue un vecteur important de l'évolution de notre droit pénal.

Elle a, en effet, été un des principaux motifs à la révolution que fut la création d'une responsabilité pénale des personnes morales en 1999 et a, encore tout récemment, motivé la création d'un Casier judiciaire central pour ces dernières.

L'évolution de l'appréhension pénale de la corruption va aussi dans le sens d'un durcissement de l'incrimination puisque les peines encourues, déjà très élevées, ont été partiellement revues à la hausse l'année dernière. Des peines qui sont, par ailleurs, très variées car allant de la peine d'amende classique à la plus compromettante peine de dissolution pour les sociétés.

L'O.C.D.E., organe très impliqué dans la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers (nous le verrons<sup>39</sup>), a salué les efforts accomplis par la Belgique en la matière, mais regrette que ceux-ci restent insuffisants en pratique, notamment en raison du fait que les ressources matérielles et humaines accordées aux autorités répressives demeurent inadéquates et insuffisantes. Ainsi, il ressort d'un rapport établi en février 2016 par l'O.C.D.E. qu'« (...) aucune décision de justice n'a été rendue dans une affaire de corruption d'agents publics étrangers impliquant des ressortissants ou des sociétés belges. Depuis 2013, seules deux personnes physiques non belges ont été condamnées définitivement du chef de corruption transnationale dans le cadre d'une affaire transmise aux autorités belges par l'Office européen de Lutte anti-fraude (O.L.A.F.). »<sup>40</sup>.

C'est donc essentiellement sur le plan pratique que la lutte contre la corruption active fait défaut. Il est, en effet, très difficile de poursuivre cette infraction de par son caractère éminemment secret et, parfois, transfrontalier.

Dans la suite de ce travail, nous analyserons les efforts menés par le législateur fiscal dans la lutte contre la corruption active et mentionnerons le rôle important joué par l'O.C.D.E. en la matière.

---

<sup>38</sup> Rapport DU BUS DE WARNAFFE, *op. cit.*, p. 8.

<sup>39</sup> *Voy.* Titre II, , chapitre 2, section 1, n°2, p. 20 et suiv.

<sup>40</sup> Déclaration du Groupe de travail de l'O.C.D.E. sur la mise en œuvre limitée par la Belgique de la Convention sur la corruption d'agents publics étrangers, février 2016 ; *Voy.* aussi : Rapport du Groupe de travail sur la corruption de l'O.C.D.E. (Belgique), Rapport de suivi écrit de phase 3 et recommandations, février 2016, p. 2-7.

## **TITRE II : Les conséquences fiscales d'une corruption active commise par une entreprise belge**

### **Chapitre 1 : Généralités**

Il n'est pas rare que, pour arriver à ses fins, le dirigeant corrupteur se serve des fonds de sa société. Cette dernière se retrouve alors avec des charges professionnelles qu'elle pourrait être tentée de déduire.

Le législateur fiscal insère alors des garde-fous visant à éviter qu'un comportement infractionnel puisse rapporter un gain financier à l'entreprise : d'une part, depuis une évolution législative, les frais de corruption sont susceptibles d'être qualifiés de dépenses non admises et, d'autre part, la société qui choisit, malgré tout, de les déduire, encourt une cotisation distincte.

### **Chapitre 2 : Les pots-de-vin versés au corrompu sont-ils déductibles à titre de frais professionnels ?**

#### **Section 1 : Régime antérieur à la loi du 1<sup>er</sup> septembre 2006 adoptant la législation en matière de la lutte contre la corruption**

##### **1. L'ancien article 58 CIR/92 : possibilité, à certaines conditions, d'une déductibilité fiscale des commissions versées**

###### **1.1. Principes**

Jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi du 1<sup>er</sup> septembre 2006 adoptant la législation en matière de la lutte contre la corruption, il existait, dans le Code des impôts sur les revenus, un article 58 libellé comme suit :

*« Dans le cas où l'octroi de commissions secrètes par les entreprises est reconnu de pratique courante, le Ministre des Finances peut, à la demande du contribuable, autoriser que soient considérées comme frais professionnels, les sommes ainsi allouées, à condition que ces commissions n'excèdent pas les limites normales et que l'entreprise effectue le paiement des impôts y afférents, calculés aux taux fixés forfaitairement par le Ministre et qui ne peuvent être inférieurs à 20 p.c. ».*

Cette disposition constituait une dérogation à l'ancien article 57, 1<sup>o</sup> CIR/92, qui rejetait des frais professionnels déductibles, les commissions, courtages, ristournes commerciales, honoraires, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature, non justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif.

Elle permettait, par exception et moyennant des conditions strictes, l'admission, à titre de frais professionnels déductibles, de commissions secrètes (au sens large, donc comprenant également les dépenses de corruption), dans des secteurs où promettre ou accorder un avantage particulier au cocontractant était reconnu comme une « pratique courante ».

Ainsi, l'octroi des commissions secrètes était vu, par le législateur, comme un « mal nécessaire », une pratique regrettable mais inévitable dans certaines relations commerciales ou industrielles<sup>41</sup>. La commission secrète pouvait donc être comparée à une sorte de taxe informelle devant obligatoirement être acquittée par l'entreprise afin de pouvoir conclure certains contrats ou obtenir certains marchés<sup>42</sup>. Etaient bien sûr essentiellement visées, les relations avec des agents établis à l'étranger<sup>43</sup>.

## 1.2. Conditions d'application

Dans les commentaires administratifs, l'administration énonçait cinq conditions à l'application de l'article 58 CIR/92<sup>44</sup>.

Premièrement, l'octroi des commissions secrètes devait être reconnu comme nécessaire pour pouvoir lutter contre la concurrence étrangère. Selon l'administration, le régime de l'article 58 CIR/92 était accordé dès l'instant où il pouvait être admis que « *sans l'octroi de commissions secrètes, un contribuable pourrait se trouver en situation d'infériorité vis-à-vis de concurrents étrangers* »<sup>45</sup>.

Deuxièmement, l'octroi de commissions secrètes devait être reconnu « de pratique courante » dans le secteur intéressé de l'économie, c'est-à-dire « *reconnu nécessaire, habituel et normal dans un genre déterminé d'entreprises* »<sup>46</sup>.

Troisièmement, le contribuable devait, après le paiement des commissions, présenter une demande écrite au ministre des Finances. Cette demande n'était valable que pour l'exercice comptable concerné et devait être renouvelée chaque fois qu'une situation semblable se présentait<sup>47</sup>. La réponse du ministre des Finances à cette demande ne devait pas nécessairement être motivée<sup>48</sup>, mais pouvait faire l'objet d'un recours en annulation devant le Conseil d'Etat<sup>49</sup>.

---

<sup>41</sup> Com. I.R., n°58/1.

<sup>42</sup> B. LAPOINTE, *op. cit.*, p. 46, n°26.

<sup>43</sup> S. SEGIER, « Les nouvelles dispositions fiscales en matière de lutte contre la corruption », *C. & F.P.*, Bruxelles, 2007, n°12, p. 346.

<sup>44</sup> Com. I.R., n°58/3 et suiv.

<sup>45</sup> Com. I.R., n°58/6.

<sup>46</sup> Com. I.R., n°58/9.

<sup>47</sup> Com. I.R., n°58/12-13 ; C.E., 6 septembre 1989, *SA Eurosystem Hospitalier*, Bull. 700, p. 3203.

<sup>48</sup> Com. I.R., n°58/17.

<sup>49</sup> Com. I.R., n°58/15 ; Bruxelles, 6 mai 1964, *Journ. prat. dr. fisc. fin.*, 1964, p. 279.

Quatrièmement, l'octroi des commissions ne pouvait excéder les « limites normales » eu égard à l'intérêt qu'elles présentent pour l'économie nationale. Le ministre des Finances jouissait ici d'un large pouvoir d'appréciation<sup>50</sup>.

Enfin, le contribuable concerné devait payer spontanément un impôt forfaitaire de minimum 20% sur le montant octroyé. Cet impôt était lui aussi déductible à titre de frais professionnels (pour autant qu'il se rapporte à des commissions payées à partir de la période imposable rattachée à l'exercice d'imposition 1990)<sup>51</sup>.

Dès lors que ces cinq conditions étaient réunies, le contribuable pouvait bénéficier du régime dérogatoire de l'article 58 CIR/92. Ce régime était applicable tant à l'I.P.P. qu'à l'I. Soc.

## 2. Les critiques de l'O.C.D.E. à l'égard de la législation belge

Depuis plusieurs années, l'O.C.D.E. fait de la lutte contre la corruption une de ses premières préoccupations.

Le 11 avril 1996, elle a adopté une recommandation relative à la déductibilité fiscale des pots-de-vin versés à des agents publics étrangers. Celle-ci énonçait que les pays membres « *qui ne refusent pas la déductibilité des pots-de-vin versés à des agents publics étrangers réexaminent ce traitement, en vue de refuser cette déductibilité. Une telle action peut être facilitée par la tendance à considérer comme illégaux les pots-de-vin versés à des agents publics étrangers.* »<sup>52</sup>.

En mai 1997, elle répète ce prescrit dans une nouvelle recommandation, qu'elle demande aux États de mettre en œuvre rapidement, et ajoute que chaque pays membre doit examiner « *les lois, réglementations et pratiques fiscales afin d'éliminer tout ce qui peut favoriser indirectement la corruption.* »<sup>53</sup>.

Le législateur belge a cru s'être conformé à ces recommandations en modifiant l'article 58 CIR/92 par la loi du 10 février 1999 relative à la répression de la corruption. L'objectif de cette modification était de restreindre le champ d'application du régime de faveur prévu par cet article 58 CIR/92, en refusant l'autorisation du ministre des Finances pour ce qui concerne l'obtention ou le maintien de marchés publics ou d'autorisations administratives. Ceci a eu pour conséquence d'exclure une bonne partie de la corruption publique du champ du régime de faveur.

Mais, le 27 juillet 1999, la Belgique ratifie la Convention de l'O.C.D.E. relative à la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales. Cette Convention reprend les recommandations précitées. Un Groupe de

---

<sup>50</sup> Com. I.R., n°58/17.

<sup>51</sup> Com. I.R., n°58/22, n°195/39 et n°195/52.

<sup>52</sup> Recommandation du Conseil de l'O.C.D.E. sur la déductibilité fiscale des pots-de-vin versés à des agents publics étrangers, C(96)27/FINAL, 11 avril 1996.

<sup>53</sup> Recommandation révisée du Conseil de l'O.C.D.E. sur la lutte contre la corruption dans les transactions commerciales internationales, C(97)123/FINAL, 23 mai 1997.

travail est chargé de suivre sa mise en œuvre et son application par les Etats signataires ; ce processus de suivi débouche sur des recommandations figurant dans des rapports rendus pays par pays<sup>54</sup>.

En 2005, le Groupe de travail sur la corruption dans le cadre des transactions commerciales internationales, chargé du suivi de la Convention, a notamment recommandé à la Belgique « *d'introduire dans le droit fiscal belge dans les meilleurs délais une interdiction générale de la déductibilité fiscale d'avantages de toute nature versés à un agent public étranger.* »<sup>55</sup>.

## Section 2 : L'introduction de l'article 53, 24° CIR/92 et l'abrogation corrélative de l'article 58 CIR/92 par la loi du 1<sup>er</sup> septembre 2006

### 1. Régime juridique

L'article 8 de la loi du 1<sup>er</sup> septembre 2006 transpose, en droit belge, cette recommandation de l'O.C.D.E. de 2005 par l'insertion d'un nouvel article 53, 24° CIR/92 et l'abrogation corrélative de l'article 58 CIR/92 précédemment analysé.

En premier lieu, la loi du 1<sup>er</sup> septembre 2006 insère un point 24° à l'article 53 CIR/92, rédigé comme suit :

*« Ne constituent pas des frais professionnels :*

*24° les commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui sont accordés, directement ou indirectement, à une personne :*

*a) dans le cadre d'une corruption publique en Belgique visée à l'article 246 du Code pénal ou d'une corruption privée en Belgique visée à l'article 504bis du même Code ;*

*b) dans le cadre d'une corruption publique d'une personne exerçant une fonction publique dans un Etat étranger ou dans une organisation de droit international public, visée à l'article 250 du même Code. ».*

L'article 53 CIR/92 comprend la liste des dépenses non admises à l'I.P.P. Il est applicable à l'I. Soc. et à l'I.N.R., respectivement par le biais des articles 197 CIR/92 et 235 CIR/92. Les contribuables soumis à l'I.P.M. sont imposables forfaitairement sur certains de leurs revenus et ne déduisent pas les frais supportés (art. 221 et suiv. CIR/92).

L'article 53, 24° CIR/92 interdit la déductibilité de certaines dépenses de corruption.

L'énumération des pots-de-vin semble suffisamment exhaustive. Sont visées, les attributions directes ou indirectes de « *commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres,*

---

<sup>54</sup> Pour plus d'informations, voy. : <http://www.oecd.org/fr/corruption/>

<sup>55</sup> Rapport du Groupe de travail sur la corruption de l'O.C.D.E. (Belgique), Rapport sur l'application de la Convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales et de la recommandation de 1997 sur la lutte contre la corruption dans les transactions commerciales internationales, juillet 2005, p. 55.

*vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature* ». Sont donc concernés, tant des sommes d'argent et cadeaux de toutes sortes (voyage, stocks,...) que des économies de dépenses (telle qu'une mise à disposition de personnel, par exemple)<sup>56</sup>. Néanmoins et par définition, les avantages « non évaluables » sont exclus, puisqu'ils ne peuvent constituer des frais professionnels<sup>57</sup>.

En revanche, tous les cas de corruption connus en droit pénal ne sont pas envisagés par le législateur fiscal. En effet, sont uniquement visées, la corruption d'agents privés ou publics belges et la corruption d'agents publics étrangers. La corruption d'agents privés étrangers est donc totalement ignorée du texte.

En second lieu, l'article 58 CIR/92 est purement et simplement abrogé. Il ne pouvait pas, selon l'exposé des motifs de la loi de 2006, « *continuer d'exister sans être potentiellement en contradiction avec la règle de non-déductibilité qui est instaurée à l'article 53, 24° CIR/92.* »<sup>58</sup>.

## 2. Une exception au principe de réalité en droit fiscal

Bien que ceci ne soit pas l'objet du présent travail, il importe de mentionner que les revenus de l'activité illicite que constitue la corruption, sont taxables dans le chef du corrompu.

En effet, le droit belge connaît le principe selon lequel « *le droit fiscal se fonde sur des réalités* ». Selon le Professeur J. KIRKPATRICK, ce principe signifie que « *le droit fiscal s'intéresse à la réalité économique des faits, non à la couleur qui leur est donnée par les autres branches du droit* » et conduit à « *faire fi des interdictions du droit privé, voire du droit pénal, et à mettre sur le même pied le licite et l'illicite* »<sup>59</sup>. Le Professeur T. AFSCHRIFT ajoute que « *les revenus visés par la loi sont imposables, même s'ils résultent d'opérations illicites ou nulles. (...) les lois fiscales n'ont pas entendu distinguer les activités licites de celles qui ne le sont pas. L'application normale des règles d'interprétation conduit à ne pas distinguer là où la loi ne distingue pas, et donc à imposer aussi bien les actes licites que les actes illicites.* »<sup>60</sup>.

---

<sup>56</sup> S. SEGIER, « Les nouvelles dispositions fiscales en matière de lutte contre la corruption », *op. cit.*, p. 346 ; S. SEGIER, « La lutte contre la corruption passe aussi par les sanctions fiscales », *Hebdo FiscalNet*, 8 mars 2008 (disponible sur FiscalNet).

<sup>57</sup> Songeons, par exemple, à une promesse de vote à l'assemblée générale (voy. : S. SEGIER, « Les nouvelles dispositions fiscales en matière de lutte contre la corruption », *op. cit.*, p. 349).

<sup>58</sup> Exposé des motifs de la loi du 1<sup>er</sup> septembre 2006 adaptant la législation en matière de lutte contre la corruption.

<sup>59</sup> J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur les réalités – Réflexions sur quelques bons et mauvais usages d'un proverbe de droit », *Journ. prat. dr. fisc. fin.*, t. XLII, n°6-7, Bruxelles, Bruylant, 1969, p. 162.

<sup>60</sup> T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2<sup>ème</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 2003, p. 101, n°133.



Le principe de réalité en droit fiscal permet donc, à l'administration fiscale, de taxer tout phénomène économique, qu'il résulte d'opérations légales ou illégales ; les revenus d'activités illicites sont mis sur un pied d'égalité avec ceux d'activités licites.

Un contribuable étant toujours taxé sur ses revenus nets (art. 23, par. 2 CIR/92), une application stricte du principe de réalité en droit fiscal devrait impliquer que les dépenses issues d'activités illicites supportées par le contribuable en vue d'acquérir ou de conserver des revenus, puissent être déductibles à titre de frais professionnels, au même titre que celles résultant d'activités licites.

Ainsi, par parallélisme, les dépenses de corruption devraient logiquement être déductibles, à titre de frais professionnels, dans le chef du corrupteur. Néanmoins, pour des motifs purement « moraux », dans la perspective d'un assainissement des pratiques commerciales, le législateur rejette cette déductibilité<sup>61</sup>. Il rejoint ici une certaine jurisprudence de la Cour de cassation consistant à refuser la déductibilité d'une dépense lorsqu'un contribuable agit sciemment et délibérément en violation de la loi pénale (notons que le premier arrêt en ce sens, datant du 31 mai 1960, avait été, à l'époque, vivement critiqué par le Professeur J. KIRKPATRICK)<sup>62</sup>.

### 3. La corruption d'agents privés étrangers, l'« oubli » du législateur fiscal

#### 3.1. Une déductibilité implicitement autorisée...

Nous avons vu que l'article 53, 24° CIR/92 ne mentionne pas expressément, parmi les dépenses non admises, les pots-de-vin versés dans le cadre d'une corruption d'agents privés étrangers.

Selon nous, il faut conclure de cet « oubli » que les dépenses résultant d'une telle activité, sont déductibles à titre de frais professionnels. Plus encore, l'abrogation de l'article 58 CIR/92 (corrélative à l'insertion de l'article 53, 24° CIR/92) a, d'après nous, pour conséquence que le régime applicable au cas d'espèce, est devenu plus permissif qu'auparavant.

En effet, l'article 49 CIR/92 donne une définition des frais professionnels déductibles ; il est applicable tant à l'I.P.P. qu'à l'I. Soc. Toute dépense qui rentre dans les conditions de cette disposition est déductible, sauf si un autre texte légal vient en exclure expressément la déduction. L'article 53, 24° CIR/92 est la seule disposition légale qui exclut de la déduction, des dépenses ayant trait à l'infraction de corruption ; il ne mentionne pas expressément la corruption d'agents privés étrangers. Dès lors, les frais liés à ce type de corruption sont

---

<sup>61</sup> S. SEGIER, « Les nouvelles dispositions fiscales en matière de lutte contre la corruption », *op. cit.*, p. 347.

<sup>62</sup> Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 31 mai 1960, *Pas.*, 1960, n°I, p. 1127 ; J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur les réalités – Réflexions sur quelques bons et mauvais usages d'un proverbe de droit », *op. cit.*, p. 170 ; A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal : 2014-2015*, 33<sup>ème</sup> éd., Waterloo, Kluwer, 2015, p. 237-238, n°1205.

déductibles, et ils le sont sans formalités particulières, puisque l'article 58 CIR/92, qui prévoyait une demande d'autorisation au ministre des Finances, est abrogé.

### 3.2. ...mais moyennant le respect des conditions de l'article 49 CIR/92

La déductibilité des frais de corruption d'agents privés étrangers n'est toutefois possible qu'à condition de respecter le prescrit de l'article 49 CIR92.

Selon cette disposition, sont déductibles à titre de frais professionnels :

*« les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela, n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment ».*

En aucun cas, l'article 49 CIR/92 n'indique que ces frais doivent revêtir un caractère « moral »<sup>63</sup> ou « licite ». La Cour de cassation l'a confirmé dans un arrêt du 31 octobre 2014, en énonçant que : « (1) *la qualification de frais comme frais professionnels déductibles est subordonnée à la condition que ces frais aient été faits ou supportés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables et non à la condition qu'aucun comportement illicite ne soit à la base des frais.* »<sup>64</sup>. Ceci est conforme au principe de réalité en droit fiscal.

Ainsi, les dépenses de corruption d'agents privés étrangers sont susceptibles d'entrer dans le champ de la définition de l'article 49 CIR/92, à condition toutefois que le contribuable parvienne à démontrer la réalité et le montant de ces frais.

Pour ce faire, l'article 49 CIR/92 fixe une « hiérarchie » des moyens de preuve auxquels il peut avoir recours : le contribuable produit, en principe, des « documents probants » et, lorsque cela est impossible, recourt à tout autre moyen de preuve admis par le droit commun, y compris les présomptions de l'homme, mais à l'exclusion du serment. Les commentaires administratifs énumèrent notamment comme « documents probants » : la facture, le « reçu fiscal » des titulaires d'une profession libérale, d'une charge ou d'un office de l'article 320, par. 1<sup>er</sup> CIR/92 et « *toute autre pièce imposée par une disposition légale ou réglementaire quelconque* »<sup>65</sup>, tels que, par exemple, les fiches individuelles et relevés récapitulatifs prévus ça et là dans les dispositions professionnelles du Code.

Bien évidemment, une dépense de corruption ne donnera pas lieu à la production de « documents probants ». En revanche, nous estimons que la justification de la réalité et du montant d'une telle dépense pourra être rapportée par d'autres moyens de preuve admis par le droit commun (hormis le serment). En effet, il suffit, selon les commentaires administratifs, que le contribuable emporte la « conviction raisonnable » soit que les « documents probants » relatifs à ses frais ont été détruits, volés ou égarés par inadvertance, soit que les frais exposés sont des « *frais professionnels pour lesquels il n'est pas de pratique courante d'exiger ou*

---

<sup>63</sup> S. SEGIER, « Les nouvelles dispositions fiscales en matière de lutte contre la corruption », *op. cit.*, p. 348.

<sup>64</sup> Cass. (1<sup>ère</sup> ch.), 31 octobre 2014, *Pas.*, 2014/10, p. 2412-2414.

<sup>65</sup> Com. I.R., n°49/17 et n°49/19.

d'obtenir des documents justificatifs »<sup>66</sup>. Or, il s'agit bien là d'une caractéristique inhérente à la corruption.

### 3.3. Une omission volontaire du législateur ?

Pour rappel, notre législation fiscale actuelle en matière de lutte contre la corruption transnationale est le fruit d'une transposition de plusieurs recommandations de l'O.C.D.E. Auparavant, le législateur fiscal belge ne voyait pas d'inconvénient à admettre la déductibilité fiscale de pots-de-vin, lorsque leur versement était vu comme une « pratique courante ».

L'intervention de l'O.C.D.E. en matière de lutte contre la corruption s'est toutefois toujours limitée à la corruption d'agents publics étrangers ; l'O.C.D.E. ne s'est jamais penchée sur le problème de la corruption privée. Ceci pourrait nous conforter dans l'idée que le législateur fiscal belge, lorsqu'il adopte l'article 53, 24° CIR/92 et abroge l'article 58 CIR/92, ne réagit qu'en raison d'une pression de l'O.C.D.E. et qu'il n'aurait nullement envisagé cette modification législative s'il n'y avait pas été, en quelque sorte, forcé (certes, c'est volontairement que la Belgique a ratifié la Convention de 1997, mais n'aurait-il pas été mal vu de s'y opposer ?). Dès lors, puisque la corruption d'agents privés étrangers n'a jamais été l'affaire de l'O.C.D.E., celle-ci continue de bénéficier d'un régime fiscal plus avantageux.

L'Etat belge a, en effet, un intérêt à soutenir celle-ci. La corruption d'agents étrangers contribue à la prospérité de l'économie nationale : une entreprise belge corrompt un agent étranger pour obtenir un marché, un subside ou un contrat<sup>67</sup>, et ramène ainsi du bénéfice taxable en Belgique, voire prospère et permet de créer de l'emploi. En revanche, une corruption purement nationale n'est pas bonne pour l'économie belge et le libre jeu de la concurrence ; partant, le législateur fiscal belge a souhaité étendre les recommandations de l'O.C.D.E. aux corruptions d'agents publics et privés belges.

En distinguant entre les types de corruption, le législateur fiscal belge agirait ainsi de manière intéressée. Mais une telle position ne sera, bien évidemment, jamais assumée, tant on sait les dégâts causés dans certaines régions du globe par la corruption.

### 3.4. Un système juridique « irrationnel »

Il résulte de ce qui précède une véritable contradiction de la réglementation belge en matière de déductibilité des frais de corruption, à l'égard de ce que le Professeur P. DELNOY nomme le « postulat de rationalité » du législateur<sup>68</sup>.

Ce postulat implique notamment que le législateur soit cohérent, c'est-à-dire qu'« *il ne commande pas par une loi d'adopter un comportement, tout en l'interdisant par une*

---

<sup>66</sup> Com. I.R., n°49/20.

<sup>67</sup> S. SEGIER, « Les nouvelles dispositions fiscales en matière de lutte contre la corruption », *op. cit.*, p. 346.

<sup>68</sup> P. DELNOY, *Eléments de méthodologie juridique*, 3<sup>ème</sup> éd., Coll. Fac. dr. ULg, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 181-186, n°52-54.

*autre* »<sup>69</sup>. Or, un même comportement adopté par un même corrupteur fait l'objet d'un traitement fiscal différent selon la personne du corrompu. Ainsi, en accordant implicitement *et sans motif particulier* un traitement de faveur aux dépenses de corruption d'agents privés étrangers, le législateur fiscal ne saurait être considéré comme « rationnel ».

Le respect des principes interprétatifs devrait donc impliquer un alignement du régime de déductibilité des dépenses de corruption d'agents privés étrangers sur celui des autres dépenses de corruption.

Reste à déterminer le sens de cet alignement.

Une première solution consisterait à faire une application stricte du principe de réalité en droit fiscal et à admettre la déductibilité de toute dépense d'activités illicites avec, pour conséquence, une abrogation de l'article 53, 24° CIR/92. Ceci reviendrait toutefois à mettre la Belgique en porte-à-faux par rapport à la Convention de l'O.C.D.E. en matière de corruption d'agents publics étrangers, ce qui n'est pas souhaitable. Une exception, justifiée par la nécessité de respecter une Convention internationale, pourrait alors être admise au détriment de la corruption d'agents publics étrangers (nous verrons plus tard qu'il s'agit du choix français<sup>70</sup>).

Une seconde solution serait, au contraire, d'étendre le champ de l'article 53, 24° CIR/92 à tous les types de corruption, par simple renvoi aux dispositions du Code pénal pertinentes.

### Section 3 : Les paiements effectués au profit de personnes établies dans un paradis fiscal

#### 1. Le risque d'un contournement de l'article 53, 24° CIR/92

L'interdiction de déductibilité limitée aux seuls pots-de-vin versés aux agents publics à l'étranger, pourrait néanmoins être aisément contournée.

En effet, il suffirait, par exemple, que l'agent public étranger demande à ce que les commissions soient versées à une société-écran installée dans un paradis fiscal. Il appartiendrait alors à l'administration de démontrer que des sommes ont été versées à l'agent public étranger par personne interposée (pour rappel, l'art. 53, 24° CIR/92 vise également l'attribution indirecte). Or, en pratique, l'administration ne disposera pas toujours des informations nécessaires, particulièrement si l'Etat dans lequel la société-écran est établie est réputé être un Etat « non-coopératif ».

La loi-programme du 23 décembre 2009 répond toutefois (bien que partiellement) à cette problématique en insérant, dans le Code des impôts sur les revenus, les articles 198, par. 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 10° et 307, par. 1<sup>er</sup>, al. 5.

---

<sup>69</sup> P. DELNOY, *Eléments de méthodologie juridique*, op. cit., p. 182, n°53.

<sup>70</sup> *Voy.* : Titre IV, chapitre 3, section 2, n°1, p. 45 et suiv.

2. Un risque partiellement préservé, depuis la loi-programme du 23 décembre 2009, par l'application des articles 198, par. 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup> et 307, par. 1<sup>er</sup>, alinéa 5 CIR/92

Les articles 198, par. 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup> et 307, par. 1<sup>er</sup>, al. 5 CIR/92 sont applicables uniquement à l'I. Soc. et à l'I.N.R. sociétés (art. 235, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> CIR/92). Ils contraignent les sociétés qui effectuent directement ou indirectement des paiements d'un montant total de minimum 100.000 € au cours de la période imposable vers une personne établie dans un paradis fiscal, à déclarer l'existence de ces paiements dans un formulaire annexe à la déclaration.

Il existe deux types de paradis fiscaux au sens de ces dispositions : d'une part, les Etats dits « non coopératifs », considérés par le Forum mondial de l'O.C.D.E. sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales comme n'ayant pas mis effectivement ou substantiellement en œuvre le standard sur l'échange de renseignements sur demande<sup>71</sup> et, d'autre part, les pays figurant sur la liste de l'article 179 AR/CIR92 des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée<sup>72</sup> (art. 307, par. 1<sup>er</sup>, al. 5 CIR/92).

Si le contribuable ne déclare rien, la déductibilité des paiements est automatiquement rejetée, et ce, sans que le législateur ne fasse de distinction selon que les paiements ont été exécutés (ou non) dans le cadre d'« opérations réelles et sincères » ou selon qu'ils peuvent impliquer (ou non) une fraude fiscale en Belgique (dans un arrêt n°11/2016 du 21 janvier 2016<sup>73</sup>, la Cour constitutionnelle a dit que cela n'était pas contraire au principe d'égalité).

En cas de déclaration des paiements, la déductibilité n'est autorisée que si le contribuable démontre, par toutes voies de droit que, d'une part, les paiements ont été effectués dans le cadre d'« opérations réelles et sincères » (c'est-à-dire, dans le cadre d'« opérations professionnelles qui répondent bien à une nécessité industrielle, commerciale ou financière et qui trouvent ou doivent trouver normalement une contrepartie dans l'ensemble de l'activité de l'entreprise »<sup>74</sup>) et, d'autre part, qu'ils l'ont été au profit de personnes autres que des « constructions artificielles » (c'est-à-dire, au profit d'une « personne qui développe une activité réelle dans l'Etat où elle est établie »<sup>75</sup>) (art. 198, par. 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup> CIR/92).

---

<sup>71</sup> La conclusion finale du Forum mondial émise le 4 novembre 2016 a débouché sur une évaluation « non conforme » pour les juridictions suivantes : le Guatemala, les Iles Marshall, les Etats fédérés de Micronésie, le Panama et Trinité-et-Tobago (voy. : Circulaire n°2017/C/6 concernant les Etats qui ne mettent pas effectivement et substantiellement en œuvre la norme internationale en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales dd. 26.01.2017).

<sup>72</sup> Pour les paiements effectués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016, les Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée sont : Abu Dhabi, Ajman, Anguilla, les Bahamas, le Bahreïn, les Bermudes, les Iles Vierges britanniques, les Iles Caïmans, Dubaï, Fujairah, Guernesey, Jersey, l'Ile de Man, les Iles Marshall, les Etats fédérés de Micronésie, Monaco, le Monténégro, Nauru, l'Ouzbékistan, Palau, les Iles Pitcairn, Ras Al Khaimah, Saint-Barthélemy, Charjah, la Somalie, le Turkménistan, les Iles Turques-et-Caïcos, Umm Al Quwain, Vanuatu et Wallis-et-Futuna (art. 179 AR/CIR92)

<sup>73</sup> C.C., 21 janvier 2016, n°11/2016.

<sup>74</sup> Circulaire n° Ci.RH.421/607.890 (AGFisc 64/2010) dd. 30.11.2010.

<sup>75</sup> Circulaire n° Ci.RH.421/607.890 (AGFisc 64/2010) dd. 30.11.2010.

Un corrupteur ne parviendra pas à rapporter cette preuve contraire si, comme dans l'exemple précité, il tente de contourner l'interdiction de l'art. 53, 24° CIR/92 via l'interposition de sociétés-écrans.

Mais penser que cette disposition permettra d'éviter tout risque de contournement de l'article 53, 24° CIR/92, c'est, selon nous, sous-estimer la créativité dont peuvent parfois faire preuve certains contribuables. On pourrait ainsi imaginer l'hypothèse où l'agent public étranger demande à ce que les sommes lui soient indirectement versées, non pas par l'intermédiaire d'une société-écran, mais par celui d'un cabinet juridique avec lequel il travaille, par exemple<sup>76</sup>. Dans ce cas, il s'agira bien d'une personne exerçant une « activité réelle » et il ne restera plus au contribuable qu'à emporter la conviction de l'administration qu'il commet une « opération réelle et sincère ».

Par ailleurs, l'existence d'un seuil minimal, quoique compréhensible, est elle-aussi un problème, puisque le montant est élevé et qu'un arrangement sur un paiement échelonné (par exemple, 99.000 € par période imposable pendant cinq ans), reste toujours envisageable.

### **Chapitre 3 : La cotisation distincte sur les dépenses de corruption**

#### **Section 1 : Généralités**

Si, faisant abstraction de ce qui précède, l'entreprise belge tente quand même de déduire ses frais de corruption, le fonctionnaire de l'administration fiscale va non seulement rectifier sa déclaration, mais également établir une cotisation distincte, cotisation qui vient en supplément de l'I. Soc.

Ce chapitre est consacré à l'analyse du régime juridique de cette cotisation. Précisons d'emblée que ce régime diffèrera selon le type de corruption commise par l'entreprise, mais que ceci sera *in fine* sans conséquence.

Nous évoquerons également brièvement l'évolution de l'appréhension, en droit belge, de la nature de cette cotisation distincte.

#### **Section 2 : Régime juridique**

##### **1. La cotisation applicable aux pots-de-vin visés par l'article 53, 24° CIR/92**

L'article 219 CIR/92 énonce qu'« *une cotisation distincte est établie à raison (...) des avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 53,24°.* ».

---

<sup>76</sup> Il s'agit d'une des hypothèses envisagées par la Circulaire N° CAF/01/2008-0009 (CAF N° 16/2008) dd. 07.10.2008.

Cette disposition est applicable aux entités soumises à l'I. Soc., à l'I.P.M. (art. 223, al. 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup> et 225, al. 2, 4<sup>o</sup> CIR/92)<sup>77</sup> et à l'I.N.R. (art. 233, al. 2 et 246, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> CIR/92), mais ne trouve pas d'équivalent à l'I.P.P.

Elle ne concerne que les dépenses visées à l'article 53, 24<sup>o</sup> CIR/92, c'est-à-dire les dépenses de corruption d'agents publics et privés belges et celles de corruption d'agents publics étrangers.

Le taux de cette cotisation distincte est fixé aux articles 219, al. 2 et 463bis CIR/92. A l'origine, il s'élevait à 300% (309% avec la contribution complémentaire de crise) du montant de l'avantage octroyé, mais il a été réduit à 100% (103% avec la C.C.C.) par la loi-programme du 19 décembre 2014.

Le législateur énonce qu'un taux de 50% (51,5% avec la C.C.C.) est applicable si le contribuable parvient à démontrer que le bénéficiaire final des avantages octroyés, est une personne morale. Puisque, dans le cadre d'une corruption, le bénéficiaire des avantages sera toujours une personne physique, seul le taux de 100% (103% avec la C.C.C.) pourra être appliqué par l'administration (cette dernière l'a confirmé dans ses commentaires administratifs et dans une circulaire de 2015)<sup>78</sup>.

La cotisation distincte est établie « *d'office et sans possibilité de dérogation* »<sup>79</sup>. L'administration a fait savoir qu'« *aucune tolérance administrative ne peut être accordée au contribuable qui attribue des avantages financiers ou de toute nature visés à l'art. 53, 24<sup>o</sup> CIR/92.* »<sup>80</sup>. Elle est donc établie, peu importe la situation fiscale de la société (même si celle-ci est en perte, par exemple)<sup>81</sup>.

Aucune des déductions visées aux articles 199 à 206 CIR/92 ne peut être opérée pour la détermination de l'assiette de la cotisation distincte (art. 207, al. 2 CIR/92).

De plus, la cotisation distincte ne pouvant pas faire l'objet de versements anticipés, aucune majoration pour absence ou insuffisance de versements anticipés n'est applicable sur cette cotisation (art. 218, par. 1<sup>er</sup>, *a contrario* CIR/92).

Par ailleurs, aucune imputation de précomptes ne peut être effectuée sur la cotisation distincte (art. 292, al. 2 CIR/92). Néanmoins, l'éventuel excédent de précompte mobilier ou de versements anticipés après imputation sur l'I. Soc., doit être imputé sur la cotisation distincte avant d'être remboursable (art. 304, par. 2, al. 2 CIR/92).

---

<sup>77</sup> A l'exception des entités énumérées à l'article 220, 1<sup>o</sup> CIR/92, c.-à-d. l'Etat, les Communautés, les Régions, les provinces, les agglomérations, les fédérations de communes, les communes, les C.P.A.S., les établissements culturels publics, les zones de secours, les zones de police, les polders et les waterings.

<sup>78</sup> Circulaire AGFisc N° 24/2015 (n° Ci.RH.421/636.468) dd. 11.06.2015, pt. V et Com. I.R., n°219/37.

<sup>79</sup> Ancien Com. I.R., n°219/6 (avant les mises à jour effectuées au 1<sup>er</sup> mars 2017) ; confirmation dans le nouveau Com. I.R., n°219/35.

<sup>80</sup> Ancien Com. I.R., n°219/13 (avant les mises à jour effectuées au 1<sup>er</sup> mars 2017).

<sup>81</sup> B. ZDRAVKOV, « Cotisation distincte sur « commissions secrètes » : état des lieux », *C. & F.P.*, n°2012/4, p 22.

Enfin, la cotisation distincte elle-même demeure une dépense déductible à l'I. Soc. (art. 198, par. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, *in fine* CIR/92 et Com. I.R. n°219/15) (les personnes morales soumises à l'I.P.M. ne peuvent pas déduire la cotisation distincte, puisqu'elles ne déduisent pas de frais).

## 2. La cotisation applicable aux autres dépenses de corruption

Les frais de corruption d'agents privés étrangers n'étant pas visés par l'article 53, 24<sup>o</sup> CIR/92, ils échappent donc à la cotisation distincte sur les dépenses de corruption de l'article 219 CIR/92.

Et, puisqu'un acte de corruption ne donnera pas lieu à la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif, les dépenses (déductibles) de corruption d'agents privés étrangers seront soumises à la cotisation distincte « ordinaire » sur les commissions secrètes constitutives de « dépenses non justifiées » du même article 219 CIR/92<sup>82</sup>.

Le taux de cette cotisation s'élève à 100% (103% avec la C.C.C.) des dépenses effectuées, avec un taux de faveur de 50% (51,5% avec la C.C.C.) lorsqu'il est démontré que le bénéficiaire ultime des avantages est une personne morale. Mais, pour la même raison que celle précédemment énoncée, seul le taux de 100% sera envisagé.

Pour le reste, le régime de la cotisation distincte « ordinaire » ne diffère pas de ce qui a déjà été dit (la cotisation elle-même est déductible, elle ne peut pas faire l'objet de versements anticipés,...).

Concrètement, il n'y a donc aucune discordance entre les différents types de corruption pour ce qui concerne l'application de la cotisation distincte.

## 3. Deux précisions

Selon les cas, les paiements effectués vers un « paradis fiscal » au sens des articles 198, par. 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup> et 307, par. 1<sup>er</sup>, al. 5 CIR/92, se verront appliquer l'un des deux régimes de cotisation distincte<sup>83</sup>.

Par ailleurs, avant l'abrogation de l'article 58 CIR/92, les sociétés qui bénéficiaient du régime exceptionnel de déduction des pots-de-vin prévu par cette disposition, devaient déjà supporter une cotisation distincte sur les commissions secrètes.

---

<sup>82</sup> S. SEGIER, « Les nouvelles dispositions fiscales en matière de lutte contre la corruption », *op. cit.*, p. 348.

<sup>83</sup> Circulaire AGFisc N° 24/2015 (n° Ci.RH.421/636.468) dd. 11.06.2015, pt. V et Com. I.R., n°219/36 et n°219/38.



### Section 3 : La cotisation distincte est-elle une sanction pénale ?

#### 1. Les enjeux

Dans sa version antérieure à la loi-programme du 19 décembre 2014, la cotisation distincte avait fait l'objet de grandes controverses quant à sa possible qualification en sanction relevant d'une « accusation en matière pénale » au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme (relatif au droit à un procès équitable).

Cette question était d'une importance capitale.

En effet, les contestations fiscales ne relèvent, en principe, pas des droits de l'Homme. Elles peuvent néanmoins être rattachées à l'article 6 de la Convention lorsqu'elles exposent le contribuable à une sanction qui, par sa nature et son degré de gravité, peut être qualifiée de « sanction pénale »<sup>84</sup>. S'il en est ainsi, le contribuable bénéficie alors des protections offertes par cette disposition, et notamment de la garantie qu'un juge indépendant et impartial puisse exercer un contrôle de pleine juridiction sur la sanction infligée<sup>85</sup>. Dans le cas de la cotisation distincte, ce contrôle pourrait aboutir à une réduction ou à une remise de la cotisation par le juge lorsqu'elle constitue une sanction disproportionnée par rapport à la faute commise par le contribuable<sup>86</sup>.

Bien qu'il soit insisté sur un « caractère dissuasif » de la cotisation distincte dans d'anciens travaux préparatoires<sup>87</sup>, le législateur n'a pas vraiment donné d'éléments de réponse permettant de trancher cette controverse puisque la cotisation distincte ne figure pas parmi les « sanctions pénales » des articles 449 à 463 CIR/92. Et, quand bien même le législateur se serait prononcé de manière ferme, ceci aurait été sans importance dès lors que la notion d'« accusation en matière pénale » a toujours un sens autonome, c'est-à-dire propre à la Convention européenne des droits de l'Homme et distinct du concept de « sanction pénale » en droit interne<sup>88</sup>.

---

<sup>84</sup> F. CRABEELS, « Cotisation spéciale sur commissions secrètes : ceci n'est pas une sanction pénale ? », in M. BOURGEOIS et I. RICHELLE (sous la direction de), *En quête de fiscalité et autres propos... – Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 443.

<sup>85</sup> B. ZDRAVKOV, « Cotisation distincte sur « commissions secrètes » : état des lieux », *op. cit.*, p. 26 ; F. CRABEELS, « Cotisation spéciale sur commissions secrètes : ceci n'est pas une sanction pénale ? », *op. cit.*, p. 446 ; D. GARABEDIAN, « Le pouvoir d'appréciation du juge à l'égard des amendes administratives fiscales et la cotisation spéciale sur « commissions secrètes » », *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 498.

<sup>86</sup> B. ZDRAVKOV, « Cotisation distincte sur « commissions secrètes » : état des lieux », *op. cit.*, p. 26 ; D. GARABEDIAN, « Le pouvoir d'appréciation du juge à l'égard des amendes administratives fiscales et la cotisation spéciale sur « commissions secrètes » », *op. cit.*, p. 508.

<sup>87</sup> Projet de loi portant exécution du plan global en matière de fiscalité. Rapport fait au nom de la Commission des Finances par J.-P. PONCELET, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 1993-1994, n°48-1290/6, p. 46.

<sup>88</sup> B. ZDRAVKOV, « Cotisation distincte sur « commissions secrètes » : état des lieux », *op. cit.*, p. 26 ; F. CRABEELS, « Cotisation spéciale sur commissions secrètes : ceci n'est pas une sanction pénale ? », *op. cit.*, p. 442.

De nombreuses affaires ont ainsi été portées devant les cours et tribunaux du Royaume. Quoique l'on ait pu constater une tendance en faveur de la reconnaissance d'une nature pénale de la cotisation, la jurisprudence était loin d'être unanime à cet égard<sup>89</sup>.

## 2. La controverse est aujourd'hui résolue

Le législateur est finalement intervenu par la loi-programme du 19 décembre 2014 pour mettre fin à ces controverses, en réduisant le taux de la cotisation distincte de 300% à 100%.

La cotisation distincte perd ainsi son caractère dissuasif et n'a plus qu'un aspect indemnitaire ; elle n'est désormais plus là que pour compenser la perte de recettes fiscales subie par le Trésor<sup>90</sup>.

Les travaux préparatoires le confirment en énonçant que la diminution du taux de la cotisation « élimine un caractère "pénalisant" de la cotisation distincte qui n'a désormais plus qu'un caractère "compensatoire" »<sup>91</sup>.

## **Chapitre 4 : Conclusions sur le volet fiscal et incidences de la nouvelle circulaire administrative 2017/C/16 du 1<sup>er</sup> mars 2017**

Nous avons distingué quatre types de corruption active : celle d'agents publics belges, celle de personnes privées belges, celle d'agents publics étrangers et celle de personnes privées étrangères.

Or, ces quatre catégories de corruption active ne font pas l'objet d'un traitement fiscal identique.

En effet, les paiements relevant des trois premières catégories susmentionnées constituent, par exception au principe de réalité en droit fiscal, des dépenses non admises selon l'article 53, 24° CIR/92 et subissent, en outre, la cotisation distincte sur les dépenses de corruption de l'article 219 CIR/92, tandis que les paiements relevant de la quatrième catégorie sont déductibles moyennant le respect des conditions de l'article 49 CIR/92 et s'exposent à la cotisation distincte sur les commissions secrètes « ordinaire » du même article 219 CIR/92 compte tenu de l'impossibilité de les justifier.

Dans la pratique, ce postulat semble être remis en cause depuis l'adoption, par l'administration, de la circulaire n°2017/C/16 du 1<sup>er</sup> mars 2017 relative au champ d'application de la cotisation distincte visée à l'article 219 CIR/92.

---

<sup>89</sup> Pour un état des lieux de la jurisprudence en la matière, voy. : B. ZDRAVKOV, « La cotisation distincte est une « sanction pénale » : la Cour de cassation dit oui et/ou non... », *Act. Fisc.*, n°2016/27.

<sup>90</sup> J. VAN DYCK, « Commissions secrètes : encore déductibles comme frais professionnels ? », *Fiscologue*, 2015, éd. 1413, p. 1.

<sup>91</sup> Projet de loi-programme du 28 novembre 2014, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2014-2015, n°54-0672/001, p. 10.

Cette nouvelle circulaire met à jour les commentaires administratifs relatifs à l'article 219 CIR/92. Elle introduit (notamment) un Com. I.R. n°219/17, dans lequel l'administration fiscale donne une interprétation de l'article 197, alinéa 1<sup>er</sup>, CIR/92 dont les conséquences sont importantes pour notre sujet (mais également pour la pratique fiscale en général).

En effet, l'article 197, alinéa 1<sup>er</sup>, CIR/92 est libellé comme suit :

*« Sans préjudice de l'application des articles 49, 53, 24° et 198, par. 1<sup>er</sup>, 10°, les dépenses non justifiées soumises à la cotisation distincte prévue à l'article 219 sont considérées comme des frais professionnels. »*

Cette disposition énonce que les « dépenses non justifiées » (c'est-à-dire les dépenses effectuées au profit d'un bénéficiaire dont l'identité n'est pas démontrée) soumises à la cotisation distincte de l'article 219 CIR/92, sont, en principe, constitutives de frais professionnels déductibles. Leur déductibilité ne sera, par exception, refusée que si elles rentrent dans le champ d'application des articles 53, 24° et 198, par. 1<sup>er</sup>, 10° CIR/92 ou si elles ne respectent pas les conditions de l'article 49 CIR/92.

Toutefois, dans sa circulaire de mars 2017, l'administration fiscale considère que le contribuable qui effectue des dépenses non justifiées « *ne peut démontrer la réalité et le montant des sommes qu'il souhaite déduire à titre de frais professionnels au moyen de documents probants ou par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun.* »<sup>92</sup>. Dès lors, ces dépenses ne répondraient, en aucun cas, aux conditions de l'article 49 CIR/92 et ne seraient donc pas déductibles à titre de frais professionnels.

Appliquée au sujet qui nous préoccupe, cette interprétation de l'administration fiscale a pour conséquence que les dépenses de corruption d'agents privés étrangers, ne pourront plus être déductibles en pratique. Le traitement fiscal de la corruption d'agents privés étrangers est donc aligné sur celui des autres types de corruption active.

Mais cette circulaire administrative a, bien évidemment, des conséquences bien plus vastes que le seul objet de notre travail : la déductibilité doit désormais être refusée, selon l'administration fiscale, à *toute* dépense non justifiée (tel que, par exemple, le paiement de salaires au noir<sup>93</sup>). Les conséquences de l'application de la circulaire risquent donc de peser lourdement sur les contribuables contrôlés.

Ainsi, nombre d'entre eux pourraient être tentés de contester celle-ci devant les juridictions nationales. Et, selon nous, il est fort probable qu'ils obtiennent gain de cause puisque l'interprétation que donne l'administration de l'article 197, alinéa 1<sup>er</sup>, CIR/92, paraît *contra legem*.

Le sort des dépenses de corruption d'agents privés n'est donc pas réglé.

---

<sup>92</sup> Circulaire n°2017/C/16 relative au champ d'application de la cotisation distincte visée à l'art. 219 CIR/92 dd. 01.03.2017 et Com. I.R., n°219/17.

<sup>93</sup> Circulaire n°2017/C/16 relative au champ d'application de la cotisation distincte visée à l'art. 219 CIR/92 dd. 01.03.2017 et Com. I.R., n°219/17.

## **TITRE III : A la frontière entre le droit pénal et le droit fiscal : questions procédurales**

### **Chapitre 1 : Introduction**

Au moment de contrôler la déclaration à l'I. Soc. de la société, le fonctionnaire de l'administration fiscale découvre que cette dernière a déduit des frais qui pourraient, selon lui, être constitutifs de pots-de-vin, et donc entraîner des poursuites pénales du chef de l'infraction de corruption active<sup>94</sup>.

Le fonctionnaire va alors procéder à la rectification de la déclaration fiscale (art. 346 CIR/92) : il va rejeter le caractère professionnel des frais déduits sur base de l'article 53,24° CIR/92, établir l'impôt normalement dû et appliquer une cotisation distincte. En principe, il pourrait, en outre, décider de majorer d'un accroissement les impôts dus sur la portion des « revenus non déclarés » (art. 444 CIR/92)<sup>95</sup> et appliquer une amende administrative allant de 50 € à 1.250 € pour infraction aux dispositions du Code (art. 445 CIR/92).

Parallèlement, une interaction entre l'administration fiscale et le ministère public doit avoir lieu quant au choix des poursuites à mener et, le cas échéant, des sanctions à appliquer. Cette interaction est organisée par la loi du 20 septembre 2012, qui instaure le principe « *una via* ».

### **Chapitre 2 : L'obligation de dénonciation du fonctionnaire de l'administration fiscale**

Lorsqu'un fonctionnaire constate, dans l'exercice de ses fonctions, des indices d'éléments matériels et moraux d'une infraction commise par le contribuable, il est tenu de communiquer au procureur du Roi « sur-le-champ » tous les renseignements, procès-verbaux et actes y afférent (art. 29, al. 1<sup>er</sup> du Code d'instruction criminelle).

Le fonctionnaire ne fait que dénoncer au procureur du Roi les faits infractionnels constatés ; il ne lui appartient pas de les qualifier, d'enquêter ou de se prononcer sur une quelconque

---

<sup>94</sup> A cet égard, la circulaire N° CAF/01/2008-0009 (CAF N° 16/2008) dd. 07.10.2008 énumère des exemples de techniques utilisées en matière de corruption et fournit des outils aux contrôleurs pour en identifier les éléments (ex. : la surestimation sensible de déductions, le versement indirect, la surfacturation par rapport au prix effectif sur le marché, les emplois fictifs, le comportement du contribuable,...).

<sup>95</sup> Par « revenus non déclarés », on entend notamment les rejets de frais professionnels (Com. I.R., n°444/18) ; voy. aussi : Cass. (1<sup>ère</sup> ch.), 10 mai 2002, *Pas.*, 2002, n°II, p. 1128 et Com. I.R., n°444/4.

Par ailleurs, l'accroissement d'impôt est fixé d'après la nature et la gravité de l'infraction, selon une échelle allant de 10% à 200% des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés (art. 444, al. 1<sup>er</sup> CIR92). Cependant, la somme de l'accroissement d'impôt et des impôts normalement dus sur cette portion de revenus, ne peut pas dépasser le montant de ces revenus (art. 444, al. 3 CIR/92). De plus, l'accroissement d'impôt ne s'applique que si les revenus non déclarés atteignent 2.500 € (art. 444, al. 4 CIR/92).

culpabilité<sup>96</sup>. En cas de non-respect de cette obligation de dénonciation, il encourt des sanctions disciplinaires<sup>97</sup>.

Cette obligation de dénonciation « générale » de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 29 CIC s'applique lorsque le fonctionnaire découvre, dans le cadre d'une procédure fiscale, l'existence d'indices d'une « infraction de droit commun » (telle que la corruption)<sup>98</sup>. Elle ne doit pas être confondue avec l'obligation de dénonciation, moyennant autorisation du conseiller général, de « faits pénalement punissables aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution » figurant à l'alinéa 2 de cette même disposition.

Les infractions fiscales résultant, le cas échéant, d'une infraction de droit commun ne peuvent ainsi être dénoncées par le fonctionnaire qu'à condition qu'il obtienne l'autorisation du conseiller général<sup>99</sup>.

### **Chapitre 3 : Le principe « una via »**

#### **Section 1 : Choix d'une voie unique de répression**

La loi du 20 septembre 2012 instaure le principe « una via » par l'ajout d'un alinéa 3 à l'article 29 CIC. Elle entend se conformer au principe « non bis in idem », selon lequel il est interdit « de poursuivre ou de juger une personne pour une seconde infraction pour autant que celle-ci a pour origine des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes que ceux ayant donné lieu à la première infraction. »<sup>100</sup>.

La règle « una via » vise ainsi, d'une part, à choisir une voie unique de répression en cas de dossier présentant, à la fois, un aspect fiscal et pénal. Ce choix est effectué suite à une concertation des différents acteurs en cause (c'est-à-dire l'administration fiscale, le parquet et, éventuellement, les services de police). Au cours de cette concertation, l'administration communique au ministère public les éléments du dossier fiscal concernant les faits pénalement répréhensibles (art. 462 CIR/92).

D'autre part, la loi « una via » prévoit une suspension de l'exigibilité de l'accroissement d'impôt et de l'amende fiscale, ainsi qu'une suspension de la prescription de l'action en recouvrement de ces sanctions administratives, lorsque la concertation aboutit au choix des poursuites par la voie pénale (art. 444, al. 5 et 445, al. 5 CIR/92). Ce second volet de la loi « una via » a toutefois fait l'objet d'un recours en annulation devant la Cour constitutionnelle.

---

<sup>96</sup> Circulaire N° CAF/01/2008-0009 (CAF N° 16/2008) dd. 07.10.2008.

<sup>97</sup> O. MICHIELS et G. FALQUE, *Procédure pénale*, 3<sup>ème</sup> éd., Liège, Coll. Fac. dr. ULg, 2014-2015, p. 66.

<sup>98</sup> Circulaire N° CAF/01/2008-0009 (CAF N° 16/2008) dd. 07.10.2008.

<sup>99</sup> Circulaire N° CAF/01/2008-0009 (CAF N° 16/2008) dd. 07.10.2008.

<sup>100</sup> Cour eur. D.H., 10 février 2009, *Zolotoukhine c. Russie*, J.T., 2009, p. 150.

## Section 2 : L'arrêt n°61/2014 de la Cour constitutionnelle du 3 avril 2014

Dans son arrêt n°61/2014 du 3 avril 2014<sup>101</sup>, la Cour constitutionnelle estime que l'accroissement d'impôt de l'art. 444 CIR/92 et l'amende administrative de l'art. 445 CIR/92, « ont un caractère répressif prédominant » et constituent, dès lors, des « sanctions de nature pénale » au sens de la Convention européenne des droits de l'Homme.

La Cour poursuit : la loi « *una via* » viole le principe « *non bis in idem* » en ce qu'elle ne prévoit qu'une suspension de l'exigibilité et de la prescription de l'action en recouvrement de ces sanctions à caractère pénal. En effet, ce faisant, le législateur permet au ministère public d'engager des poursuites pénales contre le contribuable, alors que ce dernier subit déjà une sanction pénale définitive pour des faits, en substance, identiques.

La Cour annule donc les art. 444, al. 5 et 445, al. 5 CIR/92 pour violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

Dès lors, en cas de choix des poursuites par la voie pénale (il en sera vraisemblablement ainsi en présence de suspicions sérieuses de faits de corruption), le fonctionnaire de l'administration fiscale n'a plus le droit d'appliquer un accroissement d'impôt et/ou une amende administrative (dans l'hypothèse envisagée, il se contentera de rectifier la déclaration et d'appliquer une cotisation distincte).

---

<sup>101</sup> C.C., 3 avril 2014, n°61/2014.

## **TITRE IV : Aspects de droit comparé : la corruption active en droit français**

### **Chapitre 1 : Introduction**

Ce dernier Titre est consacré à une comparaison entre les droits belge et français quant au traitement pénal et fiscal de la corruption active.

Dans un premier chapitre consacré au volet pénal, nous examinerons les définitions que le Code pénal français donne des corruptions publique et privée actives. Nous ferons l'impasse sur la question de la responsabilité pénale des personnes morales et nous nous contenterons, ensuite, de lister les sanctions prévues par le droit pénal français. Nous évoquerons également une question qui, à notre connaissance, ne s'est pas encore posée devant les juridictions belges : à savoir, celle de la possibilité (ou non), pour la société et ses actionnaires, d'exercer une action civile contre le dirigeant corrupteur.

Dans le chapitre suivant, nous analyserons les controverses et les évolutions législatives en matière fiscale.

Enfin, nous énumérerons brièvement ce que nous considérons comme les avantages et les inconvénients du droit français par rapport au droit belge en matière de lutte contre la corruption.

### **Chapitre 2 : Volet pénal**

#### **Section 1 : Définition de la corruption active en droit français**

##### **1. La corruption publique active**

La corruption publique active est définie à l'article 433-1 du Code pénal français comme consistant dans le fait pour « *quiconque* » de :

*« (...) proposer sans droit, à tout moment, directement ou indirectement, des offres, des promesses, des dons, des présents ou des avantages quelconques à une personne dépositaire de l'autorité publique, chargée d'une mission de service public ou investie d'un mandat électif public, pour elle-même ou pour autrui :*

*1° Soit pour qu'elle accomplisse ou s'abstienne d'accomplir, ou parce qu'elle a accompli ou s'est abstenue d'accomplir, un acte de sa fonction, de sa mission ou de son mandat, ou facilité par sa fonction, sa mission ou son mandat ;*

*2° Soit pour qu'elle abuse, ou parce qu'elle a abusé, de son influence réelle ou supposée en vue de faire obtenir d'une autorité ou d'une administration publique des distinctions, des emplois, des marchés ou toute autre décision favorable.*

*Est puni des mêmes peines le fait de céder à une personne dépositaire de l'autorité publique, chargée d'une mission de service public ou investie d'un mandat électif public qui sollicite sans droit, à tout moment, directement ou indirectement, des offres, des promesses, des dons, des présents ou des avantages quelconques, pour elle-même ou pour autrui, pour accomplir ou avoir accompli, pour s'abstenir ou s'être abstenue d'accomplir un acte mentionné au 1° ou pour abuser ou avoir abusé de son influence dans les conditions mentionnées au 2°. »*

A quelques nuances près, il s'agit d'une définition, en substance, très proche de l'infraction incriminée par notre Code pénal. Le texte français en reprend, à tout le moins, les mêmes éléments constitutifs, c'est-à-dire : un corrupteur, un corrompu, deux actes déclencheurs, divers moyens pour arriver à ses fins et un objectif.

Le texte ne demeure pas silencieux quant à la qualité des personnes pouvant endosser le rôle du corrupteur, mais il est imprécis : il énonce qu'une corruption publique peut être commise par « *quiconque* », mais figure sous la section intitulée « *De la corruption active et du trafic d'influence commis par les particuliers* ». Cette imprécision textuelle a été critiquée par le Professeur W. JEANDIDIER, qui interprète le terme « *quiconque* » dans le sens de « toute personne », physique ou morale, publique ou privée<sup>102</sup>.

Le corrompu, lui, est nécessairement une personne physique. Il doit être soit une personne dépositaire de l'autorité publique (c'est-à-dire, disposant d'un pouvoir de décision, voire de contrainte, permanent ou temporaire<sup>103</sup>), soit une personne chargée d'une mission de service public (c'est-à-dire, non dépositaire d'un pouvoir décisionnel ou contraignant, mais exerçant une charge, une fonction ou une mission d'intérêt général, permanente ou temporaire<sup>104</sup>), soit une personne investie d'un mandat électif public (défini comme un mandat conféré par un scrutin politique ouvert au suffrage universel (in)direct<sup>105</sup>). Sont assimilées à un agent public français, les personnes (de nationalité française ou autre) exerçant ces mêmes fonctions dans un Etat étranger ou au sein d'une organisation internationale publique (art. 435-3 C. pén. fr.). Les articles 434-9 et 435-9 du Code pénal français visent, par ailleurs, le cas particulier où le corrompu est un agent de justice.

Les actes déclencheurs d'une corruption active sont la proposition et l'acceptation (c'est-à-dire, le fait de céder, de ne pas résister, aux sollicitations de l'agent public)<sup>106</sup> ; ceci équivaut aux actes déclencheurs en droit belge (pour rappel, la proposition et l'octroi). De plus, comme chez nous, le corrupteur peut agir directement ou par l'interposition d'un tiers. Par ailleurs, il s'agit, ici aussi, d'une infraction instantanée, accomplie par la seule existence d'une intention de corrompre, si bien qu'il est inutile de réprimer la tentative de corruption active<sup>107</sup>.

Les moyens à la corruption sont, ici aussi, entendus au sens large ; il s'agit « *des offres, des*

---

<sup>102</sup> W. JEANDIDIER, *Corruption et trafic d'influence*, op. cit., n°133.

<sup>103</sup> F. STASIAK, *Droit pénal des affaires*, 2<sup>ème</sup> éd., Paris, Lextenso éditions, 2000, p. 68 ; W. JEANDIDIER, *Corruption et trafic d'influence*, op. cit., n°18 et 127.

<sup>104</sup> F. STASIAK, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 68 ; W. JEANDIDIER, *Corruption et trafic d'influence*, op. cit., n°20 et 128.

<sup>105</sup> W. JEANDIDIER, *Corruption et trafic d'influence*, op. cit., n°22 et 129.

<sup>106</sup> W. JEANDIDIER, *Corruption et trafic d'influence*, op. cit., n°139.

<sup>107</sup> F. STASIAK, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 77.



*promesses, des dons, des présents ou des avantages quelconques* ». Bien que le libellé diffère quelque peu, l'énumération semble couvrir la même palette d'avantages qu'en droit belge. Il est, par exemple, admis que les avantages de nature non patrimoniale sont également visés (quoique cela ait été controversé par le passé)<sup>108</sup>. Le droit français envisage également le cas où l'avantage profite, non pas au corrompu lui-même, mais à l'un de ses proches.

Enfin, s'agissant de la finalité poursuivie, celle-ci doit consister à obtenir de l'agent public qu'il accomplisse ou s'abstienne d'accomplir un acte de sa fonction ou facilité par elle, ou qu'il abuse de son influence réelle ou supposée.

## 2. La corruption privée active

La corruption privée active est définie à l'article 445-1 du Code pénal français comme consistant dans le fait pour « *quiconque* » de :

*« (...) proposer, sans droit, à tout moment, directement ou indirectement, à une personne qui, sans être dépositaire de l'autorité publique, ni chargée d'une mission de service public, ni investie d'un mandat électif public exerce, dans le cadre d'une activité professionnelle ou sociale, une fonction de direction ou un travail pour une personne physique ou morale ou pour un organisme quelconque, des offres, des promesses, des dons, des présents ou des avantages quelconques, pour elle-même ou pour autrui, pour qu'elle accomplisse ou s'abstienne d'accomplir, ou parce qu'elle a accompli ou s'est abstenue d'accomplir un acte de son activité ou de sa fonction ou facilité par son activité ou sa fonction, en violation de ses obligations légales, contractuelles ou professionnelles.*

*Est puni des mêmes peines le fait, par quiconque, de céder à une personne visée au premier alinéa qui sollicite, sans droit, à tout moment, directement ou indirectement, des offres, des promesses, des dons, des présents ou des avantages quelconques, pour elle-même ou pour autrui, pour accomplir ou avoir accompli, pour s'abstenir ou s'être abstenue d'accomplir un acte visé audit alinéa, en violation de ses obligations légales, contractuelles ou professionnelles. »*

Le corrompu doit être une personne physique (autre qu'un agent public ou un agent de justice) qui, dans le cadre d'une activité professionnelle ou sociale, exerce une fonction de direction ou un travail pour une personne physique, une personne morale ou un organisme quelconque. Les termes « activité sociale » ont été interprétés par la doctrine française comme « *toute activité s'insérant dans les rapports sociaux* », donc comprenant notamment le monde associatif<sup>109</sup>.

L'objectif poursuivi est que le corrompu accomplisse ou s'abstienne d'accomplir, en violation de ses obligations légales, contractuelles ou professionnelles, un acte de son activité ou de sa fonction, ou facilité par elles. Le droit français est ici plus large que le droit belge puisqu'il ne se limite pas à l'« acte de la fonction », mais envisage également l'« acte de l'activité » (cette option avait été débattue chez nous dans les travaux parlementaires, pour être finalement

---

<sup>108</sup> W. JEANDIDIER, *Corruption et trafic d'influence*, op. cit., n°53.

<sup>109</sup> W. JEANDIDIER, *Corruption et trafic d'influence*, op. cit., n°310.

écartée)<sup>110</sup>.

Les autres éléments de la définition (c'est-à-dire, la qualité de corrupteur, les actes déclencheurs et les moyens à la corruption) ne présentent pas de nouveauté par rapport à ce qui est énoncé ci-dessus en matière de corruption publique active.

Notons, par ailleurs, que le droit français contient une disposition spécifique aux corruptions effectuées dans le cadre de paris sportifs, car ce milieu est considéré comme « *une machine à blanchir l'argent sale particulièrement performante* »<sup>111</sup> (art. 445-1-1 C. pén. fr.).

## Section 2 : Les peines applicables

Les peines principales applicables sont : l'emprisonnement (pour les personnes physiques uniquement) et l'amende (art. 433-1 et 445-1 C. pén. fr.). A cet égard, le législateur français est doublement plus sévère en matière de corruption publique qu'en matière de corruption privée ; son objectif est ici d'assurer une probité des agents de l'Etat<sup>112</sup>.

Les peines complémentaires suivantes peuvent aussi être prononcées à l'égard des personnes physiques : 1° l'interdiction d'exercer ses droits civiques, civils et de famille ; 2° l'interdiction soit d'exercer la fonction publique ou l'activité professionnelle ou sociale dans l'exercice de laquelle l'infraction a été commise, soit d'exercer une profession commerciale ou industrielle pour son propre compte ou pour celui d'autrui ; 3° l'affichage ou la diffusion de la décision prononcée ; 4° la confiscation des sommes ou objets irrégulièrement reçus par l'auteur de l'infraction (la rédaction de cette disposition est critiquée, car difficilement applicable au corrupteur<sup>113</sup>) (art. 433-22, 433-23 et 445-3 C. pén. fr.).

Les personnes physiques peuvent également se voir infliger les peines accessoires suivantes : d'une part, l'interdiction temporaire de diriger certains établissements du secteur bancaire et financier (art. L. 500-1 du Code monétaire et financier français) et, d'autre part, l'interdiction temporaire d'exercer une entreprise d'assurances (art. L. 322-2 du Code des assurances français).

Les personnes morales déclarées responsables pénalement, elles, encourent les peines complémentaires énumérées à l'article 131-39, 2° à 7° du Code pénal français, comprenant notamment : la fermeture temporaire ou définitive de l'établissement, le placement sous surveillance judiciaire, l'exclusion temporaire ou définitive des marchés publics,... Les peines complémentaires de confiscation et de publication de la décision judiciaire peuvent aussi être prononcées à leur encontre (art. 433-25 et 445-4 C. pén. fr.). Notons que la peine de dissolution n'est pas prévue par le droit français.

De plus, les personnes morales encourent une peine spécifique consistant en l'obligation de se

---

<sup>110</sup> Rapport FORET, *op. cit.*, p. 69.

<sup>111</sup> W. JEANDIDIER, *Corruption et trafic d'influence*, *op. cit.*, n°371 et suiv.

<sup>112</sup> W. JEANDIDIER, *Corruption et trafic d'influence*, *op. cit.*, n°17.

<sup>113</sup> W. JEANDIDIER, *Corruption et trafic d'influence*, *op. cit.*, n°165.

soumettre, sous le contrôle de l'Agence française anticorruption<sup>114</sup> et pour une durée de cinq ans maximum, à un « programme de mise en conformité », destiné à s'assurer de la mise en œuvre, en leur sein, de différentes mesures et procédures décrites à l'article 131-39-2, II du Code pénal français (comprenant notamment, un code de conduite, un dispositif d'alerte interne, des formations,...) (art. 433-26 et 445-4, 5° C. pén. fr.).

### Section 3 : L'exercice d'une action civile contre le dirigeant

#### 1. Une question posée en France en matière d'abus de biens sociaux

Pour rappel, il est fréquent que le dirigeant d'une société se serve des fonds de cette dernière pour commettre l'infraction de corruption. L'abus de biens sociaux et la corruption active sont ainsi parfois qualifiés d'« infractions sœurs », en ce sens que la première est souvent un moyen à la réalisation de la seconde.

Nous avons vu dans le chapitre consacré à la responsabilité pénale des personnes morales que l'infraction de corruption active donnera lieu à une responsabilité pénale cumulée de la société et de son dirigeant, mais qu'aucune infraction ne sera matériellement imputée à la société pour ce qui concerne l'abus de biens sociaux<sup>115</sup>.

Dès lors, la société victime d'un abus de biens sociaux commis par son dirigeant, pourrait être tentée d'exercer une action civile contre ce dernier. Plus encore, l'action civile pourrait être envisagée par les actionnaires de cette société, dont la participation risque de perdre en valeur suite aux infractions commises.

Ces deux questions ont été posées devant les juridictions françaises dans des affaires d'abus de biens sociaux commis sans objectif de corruption (précisons-le) ; à notre connaissance, elle n'a pas encore été portée devant les juridictions belges.

#### 2. Conditions à l'exercice d'une action civile

Une infraction donne lieu à deux types d'actions : l'action publique, action pour la répression, et l'action civile, action pour la réparation du dommage de la victime<sup>116</sup>. L'article 2 du Code de procédure pénale français définit l'action civile de la manière suivante :

*« L'action civile en réparation du dommage causé par un crime, un délit ou une contravention appartient à tous ceux qui ont personnellement souffert du dommage directement causé par l'infraction. ».*

---

<sup>114</sup> L'Agence française anticorruption a été mise en place par la loi du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique (dite « loi Sapin »). Elle fait suite au Service central de prévention de la corruption créé en 1993.

<sup>115</sup> Voy.: Titre 1, chapitre 3, section 1, n°2 (2.1.), p. 14.

<sup>116</sup> O. MICHIELS et G. FALQUE, *Procédure pénale*, op. cit., p. 4 et 41.

Celle-ci requiert donc trois éléments : une infraction pénale, un dommage pénal et personnel, et une relation causale directe entre ces deux éléments. Le droit belge reprend ces trois éléments constitutifs à l'article 3 du Titre préliminaire du Code de procédure pénale.

C'est la question de la relation causale directe entre l'infraction d'abus de biens sociaux commise par le dirigeant et le dommage subi par la société et ses actionnaires, qui a été débattue devant les juridictions françaises.

### 3. Action civile de la société contre le dirigeant corrupteur

Selon la Cour de cassation française, une société victime d'un abus de biens sociaux peut, à ce titre, exercer une action civile contre le dirigeant corrupteur<sup>117</sup>. Celle-ci peut être exercée par la société en son nom propre (l'action sociale est dite « *ut universi* ») ou par un actionnaire au nom de la société (l'action sociale est alors exercée « *ut singuli* ») (art. L 225-252 du Code de commerce français) ; dans ce second cas, les sommes seront versées non pas à l'actionnaire, mais dans la caisse sociale<sup>118</sup>.

Le dommage subi par la société doit être intégralement réparé<sup>119</sup>. Son préjudice est double : la société subit, d'une part, un dommage matériel équivalent au montant des fonds détournés et, d'autre part, depuis l'arrêt de cassation « Carignon » du 27 octobre 1997 (sur lequel nous aurons l'occasion de revenir ultérieurement<sup>120</sup>), un préjudice moral résultant d'un « risque anormal » de sanctions pénales ou fiscales et d'une atteinte à son crédit et à sa réputation<sup>121</sup>.

Le montant du dommage subi par la société est apprécié souverainement par le juge qui, depuis un revirement de jurisprudence en 2014 dans l'affaire « Kerviel », prend en compte l'éventuelle négligence de la société victime d'une infraction contre les biens, dans son évaluation de l'étendue du droit à réparation<sup>122</sup>.

### 4. Action civile des actionnaires de la société contre le dirigeant corrupteur

La Cour de cassation française estime que « *le délit d'abus de biens sociaux n'occasionne un dommage personnel et direct qu'à la société elle-même et non à chaque associé* »<sup>123</sup>.

En effet, la Cour admet que l'actionnaire subisse un préjudice matériel personnel et distinct de celui de la société, consistant en une dépréciation de ses titres suite à l'infraction. Elle considère, en revanche, que ce dommage n'est qu'indirect et que l'actionnaire ne peut donc remplir les conditions de recevabilité d'une action civile. La Cour de cassation de France

---

<sup>117</sup> Cass. fr., ch. crim., 13 décembre 2000, n°99-80.382, *Bull. crim.*, 2000, n°373, p. 1135.

<sup>118</sup> W. JEANDIDIER, « Abus des biens, du crédit, des pouvoirs ou des voix », *JCL. Pénal des affaires, Fasc. 50 : Sociétés*, Paris, LexisNexis, 2017, n°106.

<sup>119</sup> W. JEANDIDIER, « Abus des biens, du crédit, des pouvoirs ou des voix », *op. cit.*, n°107.

<sup>120</sup> *Voy.* : Titre IV, chapitre 3, section 1, n°3, p. 44.

<sup>121</sup> Cass. fr., ch. crim., 27 octobre 1997, n°96-83.698, *Bull. crim.*, 1997, n°352, p. 1169.

<sup>122</sup> W. JEANDIDIER, « Abus des biens, du crédit, des pouvoirs ou des voix », *op. cit.*, n°107 ; Cass. fr., ch. crim., 19 mars 2014, n°12-87.416, *Bull. crim.*, 2014, n°86.

<sup>123</sup> Cass. fr., ch. crim., 13 décembre 2000, n°99-80.382, *Bull. crim.*, 2000, n°373, p. 1135.

maintient sa position, quand bien même l'actionnaire détiendrait la quasi-totalité du capital social et invoquerait un préjudice moral<sup>124</sup>.

### **Chapitre 3 : Volet fiscal**

#### **Section 1 : Détermination du revenu net**

##### **1. Principes**

Le contribuable français est, lui aussi, taxable sur ses revenus nets. L'article 39 du Code général des impôts (CGI) énonce que : « *le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges* ». Constituent (notamment) des charges déductibles : « *les frais généraux de toute nature* » (art. 39.1., 1<sup>o</sup> CGI), ou encore, « *les cadeaux de toute nature, à l'exception des objets de faible valeur conçus spécialement pour la publicité* » (art. 39.5., al. 1<sup>er</sup>, e CGI). Ces dépenses sont déductibles, à condition d'avoir été déclarées conformément à l'article 240 CGI. Elles peuvent être réintégrées au bénéfice imposable « *dans la mesure où elles sont excessives et où la preuve n'a pas été apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise* » (art. 39.5., al. 3 CGI).

Ces critères de déductibilité ont été définis par la Conseil d'Etat de France, selon lequel le contribuable doit, d'une part, prouver la « *réalité du versement* » des charges et, d'autre part, démontrer « *leur caractère de contrepartie de services effectivement rendus dans l'intérêt de l'entreprise* »<sup>125</sup>.

Ils sont repris par l'administration fiscale française, qui énonce trois conditions générales de déductibilité : premièrement, la dépense doit être exposée dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ; deuxièmement, elle doit correspondre à une charge effective et être appuyée sur des justifications suffisantes ; enfin, elle doit être comprise dans les charges de l'exercice au cours duquel elle a été engagée<sup>126</sup>.

##### **2. Notion d'« intérêt de l'entreprise » et théorie de l'« acte anormal de gestion » du Conseil d'Etat de France**

En droit fiscal français, l'acte qui n'est pas accompli aux fins de satisfaire l'intérêt de l'entreprise, est qualifié d'« acte anormal de gestion ». Cette notion (purement prétorienne) est

---

<sup>124</sup> Cass. fr. ch. crim., 5 juin 2013, n°12-80387 (non publié au Bulletin).

<sup>125</sup> C.E. fr., 7<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> ss-sect., 18 décembre 1989, n°88505, *Sté Rockwell-Collins France, Dr. fisc.*, 1990, n°25-26 ; C.E. fr., 3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> SSR, 24 mai 2006, n°274471, *Genestar, RJF* 8-9/06, n°999 ; F. ALADJIDI, « Non-déductibilité des dépenses de corruption d'agents publics étrangers : indifférence du caractère non intentionnel des versements », note sous C.E. fr., 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> ss-sect., 4 février 2015, n°364708, *Sté Alcatel Lucent, Dr. fisc.*, 2015, n°15.

<sup>126</sup> BOI-BIC-CHG-10-20130109 du 09.01.2013, par. 1<sup>er</sup>.

la transposition, en droit fiscal, de la notion commerciale d'« acte non conforme à l'intérêt social »<sup>127</sup>.

A plusieurs reprises, le Conseil d'Etat de France a confirmé qu'un acte illicite ne constitue pas nécessairement un « acte anormal de gestion » ; selon lui, une entreprise peut commettre un acte illicite sans que cela soit contraire à son intérêt<sup>128</sup>. Il en résulte que les charges afférentes à l'acte illicite sont, en principe, déductibles (ceci, bien sûr, à moins que la loi n'interdise expressément cette déduction).

Dès lors, un contribuable français peut, en théorie, déduire les pots-de-vin versés dans le cadre d'une corruption active, à condition d'apporter la preuve des critères de déductibilité précités. A cet égard, la jurisprudence est pragmatique quant aux moyens de preuve admis (le Conseil d'Etat de France a, par exemple, reçu comme moyen de preuve, un document de presse relatant une pratique locale en matière d'attribution de permis d'urbanisme)<sup>129</sup>.

### 3. Critiques doctrinales et « théorie du risque anormal » de la Cour de cassation de France

Les Professeurs M. COZIAN, F. DEBOISSY et M. CHADEFaux critiquent cette jurisprudence du Conseil d'Etat<sup>130</sup>.

En effet, s'ils ne nient pas qu'il puisse y avoir un intérêt financier pour l'entreprise à procéder à de telles pratiques (la corruption bénéficie à la société en lui permettant d'obtenir un contrat ou un marché, et donc *a priori* d'augmenter son chiffre d'affaires), ils regrettent que le Conseil d'Etat n'ait ici qu'une vision à court terme de l'intérêt de l'entreprise, sans avoir égard aux conséquences à long terme d'un comportement illicite.

Pour ces auteurs, une corruption n'est pas, en réalité, effectuée dans l'intérêt de l'entreprise. Selon eux, l'acte de corruption expose la société à des poursuites pénales et donc, entraîne un risque de se voir infliger des sanctions pénales (amende, fermeture de l'entreprise,...) et de subir une atteinte à son image et à sa réputation. Dans certains cas, ceci peut aller jusqu'à compromettre la continuité et la viabilité de l'exploitation.

A l'appui de leur position, ils évoquent l'arrêt de cassation « Carignon » du 27 octobre 1997. Cet arrêt a concerné un abus de biens sociaux dont l'objet était de commettre *in fine* une infraction de corruption. Et, comme le souligne les auteurs, son célèbre attendu semble en totale contradiction avec la jurisprudence du Conseil d'Etat de France sur l'intérêt de l'entreprise, puisque la Cour y énonce que : « *quel que soit l'avantage à court terme qu'elle peut procurer, l'utilisation des fonds sociaux ayant pour seul objet de commettre un délit tel*

---

<sup>127</sup> C. LOPEZ, *Droit pénal fiscal*, 1<sup>ère</sup> éd., Paris, L.G.D.J., 2012, p. 24-25.

<sup>128</sup> Voy. notamment : C.E. fr., 8/9 SSR, 7 janvier 2000, n°186108, *Philippe, Dr. fisc.*, 2000, n°11 ; pour d'autres exemples, voy. : M. COZIAN, F. DEBOISSY et M. CHADEFaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, 40<sup>ème</sup> éd., Paris, LexisNexis, 2016, p. 123-124.

<sup>129</sup> C.E. fr., 3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> SSR, 24 mai 2006, n°274471, *Genestar, RJF* 8-9/06, n°999 ; C. LOPEZ, *Droit pénal fiscal, op. cit.*, p. 24-25.

<sup>130</sup> Voy. : M. COZIAN, F. DEBOISSY et M. CHADEFaux, *Précis de fiscalité des entreprises, op. cit.*, p. 124-125.

*que la corruption est contraire à l'intérêt social en ce qu'elle expose la personne morale au risque anormal de sanctions pénales ou fiscales contre elle-même et ses dirigeants et porte atteinte à son crédit et à sa réputation* »<sup>131</sup>. Autrement dit, l'acte illicite en question est nécessairement contraire à l'intérêt social, non pas en raison de son illicéité même, mais en raison du risque anormal de sanctions qu'il fait peser sur l'entreprise.

Ainsi, pour ces auteurs, cette « théorie du risque anormal » devrait permettre à l'administration fiscale française de s'opposer à la déductibilité de dépenses de corruption (les termes « *risques anormal de sanctions (...) fiscales* » semblent d'ailleurs confirmer l'existence de conséquences fiscales défavorables dans le chef de la société).

## Section 2 : Limitations légales à la déductibilité

### 1. L'article 39.2bis. du Code général des impôts

Au vu de la jurisprudence du Conseil d'Etat sur les dépenses illicites, la France, à l'instar de la Belgique, était donc également concernée par les recommandations de l'O.C.D.E. de 1996 et 1997 précitées. Elle a néanmoins été plus réactive que notre législateur puisqu'elle a adopté, dès 1997, une loi de Finances rectificative en vue de se conformer aux exigences de l'Organisation<sup>132</sup>. Cette loi introduit un article 39.2bis. au Code général des impôts, libellé comme suit :

*« A compter de l'entrée en vigueur sur le territoire de la République de la convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales, les sommes versées ou les avantages octroyés, directement ou par des intermédiaires, au profit d'un agent public au sens du 4 de l'article 1er de ladite convention ou d'un tiers pour que cet agent agisse ou s'abstienne d'agir dans l'exécution de fonctions officielles, en vue d'obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage indu dans des transactions commerciales internationales, ne sont pas admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt. »*

Cette disposition supprime la possibilité, pour les contribuables, de déduire, de leur bénéfice imposable, les sommes versées et avantages octroyés, directement ou indirectement, à un agent public étranger en vue d'obtenir ou de conserver un marché ou un autre avantage indu dans le cadre de transactions commerciales internationales.

Dans un arrêt de 2015, le Conseil d'Etat de France a précisé que « *la circonstance que les sommes payées pour le compte du contribuable auraient été détournées de leur objet à son insu et qu'il ne pourrait, ainsi, pas être regardé comme ayant eu, par lui-même, une intention de corruption, est sans incidence sur l'application de l'article 39.2bis. CGI.* »<sup>133</sup>. Autrement dit, l'administration fiscale est en droit de refuser la déductibilité des dépenses concernées, quand bien même le contribuable n'aurait pas eu lui-même l'intention de corrompre, dès lors

---

<sup>131</sup> Cass. fr., ch. crim., 27 octobre 1997, n°96-83.698, *Bull. crim.*, 1997, n°352, p. 1169.

<sup>132</sup> Loi n° 97-1239 du 29 décembre 1997 de Finances rectificative pour 1997.

<sup>133</sup> C.E. fr., 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> ss-sect., 4 février 2015, n°364708, *Sté Alcatel Lucent, Dr. fisc.*, 2015, n°15.

qu'elle démontre que les sommes ont été versées par un tiers mais pour le compte du contribuable.

L'article 39.2bis. CGI s'applique aux sommes versées et aux avantages octroyés à compter de la date d'entrée en vigueur, sur le territoire français, de la Convention de l'O.C.D.E. sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales (ratifiée par la France le 31 juillet 2000), c'est-à-dire à partir du 29 septembre 2000, soit près de 7 ans avant la réaction du législateur belge.

Insistons sur le fait que l'interdiction de déductibilité ne concerne que les dépenses de corruption d'agents publics étrangers, seules visées par les recommandations de l'O.C.D.E., et que les autres frais de corruption demeurent, selon la jurisprudence (critiquée) du Conseil d'Etat, déductibles.

## 2. Les articles 238 A et 238-0 A du Code général des impôts

### 2.1. Régime juridique

Afin de parer aux risques de contournement de l'article 39.2bis. CGI, le législateur français a renforcé, par une loi du 30 décembre 2009<sup>134</sup>, le contenu des articles 238 A et 238-0 A CGI. Ces dispositions ont trait aux paiements effectués vers des « Etats-refuges » ou « paradis fiscaux ».

Deux situations sont distinguées.

D'une part, l'article 238 A, al. 1<sup>er</sup> CGI consiste, pour l'administration, à refuser la déductibilité de sommes (intérêts, redevances, rémunérations de services,...) payées ou dues, par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à une autre personne physique ou morale domiciliée ou établie dans un Etat ou territoire étranger qui y est soumise à un « régime fiscal privilégié ». Est considérée comme soumise à un « régime fiscal privilégié », la personne physique ou morale qui n'est pas imposable dans son Etat ou qui y est assujettie à un impôt dont le montant est inférieur de plus de la moitié du montant d'impôt dont elle aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France (art. 238 A, al. 2 CGI)<sup>135</sup>.

Cette déductibilité est néanmoins accordée si le débiteur des paiements apporte la preuve que ceux-ci « correspondent à des opérations réelles » et qu'ils ne présentent pas un « caractère anormal ou exagéré ».

D'autre part, l'article 238 A, al. 3 CGI vise l'hypothèse où les sommes sont dues ou payées à une personne physique ou morale domiciliée ou établie dans un Etat ou territoire dit « non coopératif ». En vertu de l'article 238-0 A CGI, les Etats et territoires « non coopératifs » sont

---

<sup>134</sup> Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 (1).

<sup>135</sup> Il n'existe pas ici de critères applicables à toute situation ; l'analyse doit se faire au cas par cas. Pour plus d'informations, voy. : BOI-BIC-CHG-80-10-20120912 du 12.09.2012, par. 140 et suiv.



ceux qui ont fait l'objet d'un examen de l'O.C.D.E. et qui n'ont signé ni avec la France, ni avec au moins douze Etats ou territoires de l'U.E., une convention d'échange d'informations. A cet égard, une liste des Etats et territoires « non coopératifs » est fixée par arrêté ministériel et est régulièrement mise à jour<sup>136</sup>.

Dans cette seconde hypothèse, la déductibilité sera toutefois accordée si le débiteur non seulement rapporte la double preuve précitée, mais démontre également que « *les opérations auxquelles correspondent les dépenses ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un Etat ou territoire non coopératif.* ».

## 2.2. Comparaison avec les dispositions similaires existant en droit belge

Les articles 238 A et 238-0 A CGI sont des dispositions similaires dans leur teneur, mais différentes quant à leur étendue, aux articles 198, par. 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup> et 307, par. 1<sup>er</sup>, al. 5 CIR/92.

D'abord, le champ des contribuables concernés est plus large que celui des dispositions belges (pour rappel, applicables aux seules sociétés), puisque le régime français concerne « *toutes les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés et toutes les personnes physiques et morales relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux* »<sup>137</sup>.

Ensuite, les définitions que le droit français donne des paradis fiscaux diffèrent de celles prévues par le droit belge ; il en est de même des Etats et territoires listés (voy. : notes de bas de page n°71, 72 et 136). Ceci démontre une certaine difficulté des Etats à définir le concept de « paradis fiscal » : les définitions sont à géométrie variable ; il n'existe pas vraiment de consensus international à cet égard.

De plus, notons que le droit français ne fixe aucun seuil minimal en-deçà duquel le contribuable peut échapper à la disposition (pour rappel, nous avons critiqué le fait que le droit belge prévoie un seuil minimal de 100 000 € payés au cours de la période imposable).

Enfin, la triple preuve contraire à rapporter en cas de paiements effectués vers des Etats ou territoires « non coopératifs », est rédigée différemment de la double preuve contraire prévue par le droit belge : là où le législateur belge permet au contribuable de bénéficier de la déduction si ce dernier démontre peu ou prou une charge professionnelle, le législateur français ne la lui accorde uniquement s'il prouve que ses opérations ont un objectif principal autre que fiscal. Le libellé de la disposition française est ainsi plus proche de celui des dispositions anti-abus classiques.

---

<sup>136</sup> L'arrêté ministériel du 8 avril 2016 donne une liste de 7 Etats ou territoires « non coopératifs » : le Panama, le Botswana, le Brunei, le Guatemala, les Iles Marshall, Nauru et Niue.

<sup>137</sup> BOI-BIC-CHG-80-10-20120912 du 12.09.2012, par. 80.

### Section 3 : Sanction administrative

En cas de découverte d'une « activité occulte », le fonctionnaire de l'administration fiscale française est en droit d'appliquer une majoration d'impôts de 80% (art. 1728.1., c, CGI). En vertu de l'article L169, alinéa 2, du Livre des procédures fiscales (LPF), le contribuable qui se livre à une activité illicite, est réputé exercer une « activité occulte ».

### **Chapitre 4 : La corruption active en droit français : opinions et conclusion**

Le droit pénal français en matière de corruption active est, sur les principes, similaire au droit belge ; la définition qui est donnée de part et d'autre de l'infraction est, en effet, très proche. Au niveau des peines applicables, des différences sont relevées : le droit français écarte la peine de dissolution pour les sociétés, mais crée des peines accessoires et complémentaires plus spécifiques et adaptées à l'infraction. En revanche, si les textes sont (globalement) clairs, ils ont le défaut d'être très dispersés : la corruption (en général) est ainsi traitée par plus d'une vingtaine d'articles à divers endroits du Code pénal français<sup>138</sup>.

Au niveau fiscal, la réactivité du législateur français peut être saluée : celui-ci a été beaucoup plus rapide que le législateur belge pour répondre aux recommandations de l'O.C.D.E. en matière de corruption d'agents publics étrangers. Le régime de déductibilité des autres dépenses de corruption est néanmoins beaucoup plus flou qu'en droit belge : *a priori*, leur déduction semble autorisée par le Conseil d'Etat de France, mais sa jurisprudence reste encore aujourd'hui très controversée.

Enfin, nous remarquons que, contrairement au législateur fiscal belge, le législateur français n'a pas choisi d'étendre expressément la règle de non-déductibilité aux corruptions purement nationales. Le sentiment précédemment évoqué d'un agissement « intéressé » du législateur fiscal belge ne ressort pas de l'analyse du droit fiscal français : le législateur français se contente ainsi de répondre aux recommandations de l'O.C.D.E. en matière de corruption d'agents publics étrangers et fait, pour le reste, une simple application du principe de réalité en droit fiscal.

---

<sup>138</sup> W. JEANDIDIER, *Corruption et trafic d'influence*, op. cit., n°701.

## CONCLUSION

Le dirigeant d'une société belge qui aurait l'intention de corrompre, doit bien réfléchir aux conséquences de ses actes ; l'arsenal législatif belge en matière de lutte contre la corruption active est, en effet, aujourd'hui, clairement dissuasif.

D'une part, les sanctions pénales encourues sont lourdes.

Le dirigeant prend un risque pour lui, puisqu'il encourt une peine de prison et le paiement d'une amende très élevée, mais aussi pour sa société, car celle-ci verra sa responsabilité pénale engagée concomitamment avec le dirigeant et subira également de lourdes sanctions pouvant aller jusqu'à sa dissolution.

Et l'analyse du droit pénal français renforce ce sentiment de sévérité du droit pénal belge. En effet, le droit pénal français accable moins la société et punit davantage le dirigeant : il prévoit des sanctions pénales adaptées à l'infraction et évoque la possibilité d'une action civile au profit de la société alors que, sur ce dernier point, le droit belge reste silencieux.

D'autre part, les conséquences fiscales sont dommageables pour la société.

Dans la plupart des cas, le droit belge fera exception au principe de réalité en droit fiscal en refusant la déductibilité, à titre de frais professionnels, des dépenses de corruption. Cette déductibilité pourra cependant avoir lieu dans une seule hypothèse : celle où le corrompu est une personne privée étrangère mais non établie dans un paradis fiscal. Nous avons suffisamment évoqué cette particularité du droit fiscal belge, absente du droit fiscal français, qui, partant, a notre préférence de par la rapidité de réaction du législateur français à prendre en compte les recommandations internationales, tout en maintenant une certaine cohérence vis-à-vis des grands principes du droit fiscal. Rappelons toutefois qu'en pratique, cette « bizarrerie » belge disparaît depuis l'adoption, au 1<sup>er</sup> mars 2017, de la circulaire n°2017/C/16, dont nous émettons néanmoins des doutes quant à sa légalité.

La société subira également une cotisation distincte sur les commissions secrètes et ce, quelque soit le type de corruption commis. Dans son format actuel, la cotisation distincte n'est plus une sanction pénale, mais une conséquence purement fiscale du comportement adopté.

Toutefois, depuis l'arrêt de la Cour constitutionnelle n°61/2014 du 3 avril 2014, la société ne se verra pas appliquer d'amende administrative ou d'accroissement d'impôt par le fonctionnaire de l'administration fiscale, dès lors que, dans notre hypothèse, la concertation « *una via* » aboutira vraisemblablement au choix des poursuites par la voie pénale.

En conclusion, l'analyse de ces conséquences pénales et fiscales révèle une réelle volonté du pouvoir législatif belge de lutter contre la corruption active.

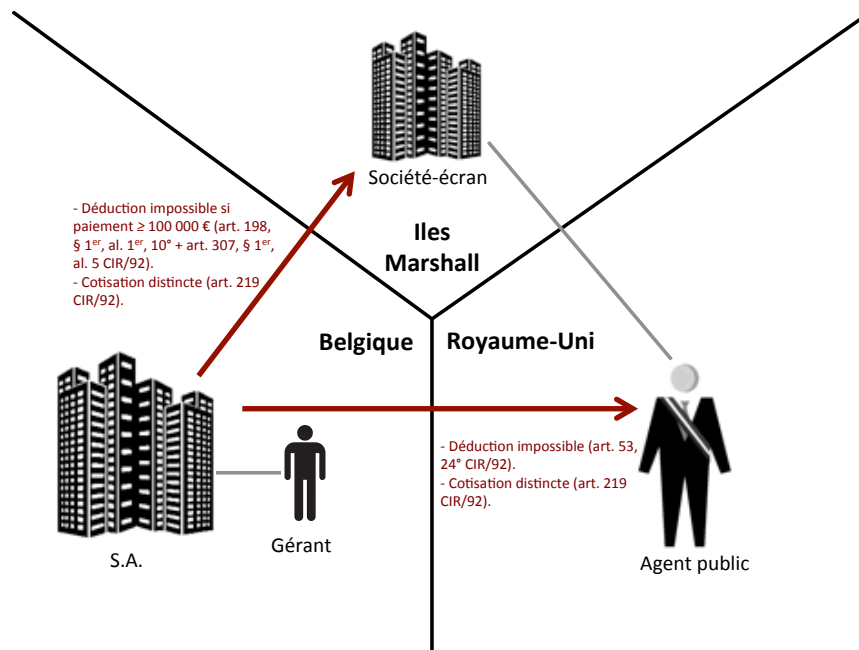
Mais ce souhait doit aussi ressortir d'une action des autres niveaux pouvoirs. Et, sur ce point, la Belgique ne fait pas vraiment figure de bon élève : les moyens humains et matériels mis en œuvre pour poursuivre efficacement l'infraction de corruption demeurent, en effet, insuffisants. Ainsi, l'on constatera un nombre de condamnations, *in fine*, peu important et même, très certainement, en-deçà de la réalité des faits.

A n'en pas douter, il s'agira là de la prochaine étape à franchir, par la Belgique, dans la lutte contre la corruption.

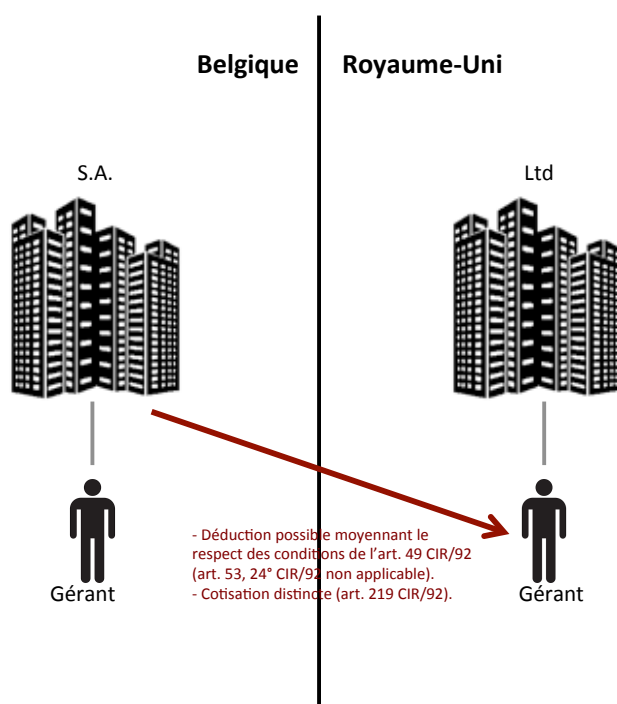


## ANNEXES

- Schéma n°1 : Corruption d'un agent public étranger



- Schéma n°2 : Corruption d'un agent privé étranger





## BIBLIOGRAPHIE

### Sources belges

AFSCHRIFT, T., *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2<sup>ème</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 2003.

CRABEELS, F., « Cotisation spéciale sur commissions secrètes : ceci n'est pas une sanction pénale ? », in M. BOURGEOIS et I. RICHELLE (sous la direction de), *En quête de fiscalité et autres propos... – Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 439-488.

DELNOY, P., *Eléments de méthodologie juridique*, 3<sup>ème</sup> éd., Coll. Fac. dr. ULg, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 181-186, n°52-54.

DERUYCK, F., « Omkoping in het Belgisch strafrecht », *T. Strafr.*, 2002, p.50-75.

FLORE, D., « La corruption », in M.A. BEERNAERT *et al.*, *Les infractions contre les biens*, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 295-363.

GARABEDIAN, D., « Le pouvoir d'appréciation du juge à l'égard des amendes administratives fiscales et la cotisation spéciale sur « commissions secrètes » », *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 491-511.

JACOBS, A., *Droit pénal général et principes de procédure pénale – La responsabilité pénale des personnes morales*, Coll. Fac. dr. ULg, 2013-2014.

KIRKPATRICK, J., « Le droit fiscal se fonde sur les réalités – Réflexions sur quelques bons et mauvais usages d'un proverbe de droit », *Journ. prat. dr. fisc. fin.*, t. XLII, n°6-7, Bruxelles, Bruylant, 1969, p. 162.

MASSET, A., « La responsabilité pénale dans l'entreprise », in M. COIPEL *et al.*, *Guide juridique de l'entreprise – Traité théorique et pratique*, 2<sup>ème</sup> éd., titre XII, Livre 119.5, Bruxelles, Kluwer, 2012.

MICHIELS, O., et FALQUE, G., *Procédure pénale*, 3<sup>ème</sup> éd., Liège, Coll. Fac. dr. ULg, 2014-2015.

SEGIER, S., « La lutte contre la corruption passe aussi par les sanctions fiscales », *Hebdo FiscalNet*, 8 mars 2008 (disponible sur FiscalNet).

SEGIER, S., « Les nouvelles dispositions fiscales en matière de lutte contre la corruption », *C. & F.P.*, Bruxelles, 2007, n°12, p. 345-350.

TIBERGHIEU, A., *Manuel de droit fiscal : 2014-2015*, 33<sup>ème</sup> éd., Waterloo, Kluwer, 2015.

VAN DYCK, J., « Commissions secrètes : encore déductibles comme frais professionnels ? », *Fiscologue*, 2015, éd. 1413, p. 1-2.

ZDRAVKOV, B., « Cotisation distincte sur « commissions secrètes » : état des lieux », *C. & F.P.*, n°2012/4.



ZDRAVKOV, B., « La cotisation distincte est une « sanction pénale » : la Cour de cassation dit oui et/ou non... », *Act. Fisc.*, n°2016/27.

Com. I.R., n°49/1-22.

Com. I.R., n°58/1-24.

Com. I.R., n°195/39 et 52.

Com. I.R., n°219/1-47.

Anciens Com. I.R., n°219/6 et 13 (avant les mises à jour effectuées au 1<sup>er</sup> mars 2017).

Com. I.R., n°444/4 et 18.

Circulaire AGFisc N° 24/2015 (n° Ci.RH.421/636.468) dd. 11.06.2015.

Circulaire N° CAF/01/2008-0009 (CAF N° 16/2008) dd. 07.10.2008.

Circulaire n° Ci.RH.421/607.890 (AGFisc 64/2010) dd. 30.11.2010.

Circulaire n°2017/C/6 concernant les Etats qui ne mettent pas effectivement et substantiellement en œuvre la norme internationale en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales dd. 26.01.2017.

Circulaire n°2017/C/16 relative au champ d'application de la cotisation distincte visée à l'art. 219 CIR/92 dd. 01.03.2017.

Exposé des motifs de la loi du 1<sup>er</sup> septembre 2006 adaptant la législation en matière de lutte contre la corruption.

Projet de loi portant exécution du plan global en matière de fiscalité. Rapport fait au nom de la Commission des Finances par J.-P. PONCELET, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 1993-1994, n°48-1290/6.

Projet de loi du 29 janvier 1999 relatif à la répression de la corruption. Rapport fait au nom de la Commission de la Justice par A. DU BUS DE WARNAFFE, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 1998-1999, n°49-1664/3.

Projet de loi du 26 avril 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales. Rapport fait au nom de la Commission de la Justice par S. VERHERSTRAETEN, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 1998-1999, n°2093/5.

Projet de loi-programme du 28 novembre 2014, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2014-2015, n°54-0672/001.

Proposition de loi du 1<sup>er</sup> juillet 1998 relative à la répression de la corruption. Rapport fait au nom de la Commission de la Justice par M. FORET, *Doc. Parl.*, Sén., sess. ord. 1997-1998, n°1-107/5.

Proposition de loi du 10 mars 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales. Rapport fait au nom de la Commission de la Justice par D. JEANMOYE, *Doc. Parl., Sén., sess. ord. 1998-1999, n°1-1217/6.*

Bruxelles, 6 mai 1964, *Journ. prat. dr. fisc. fin.*, 1964, p. 279.

Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 31 mai 1960, *Pas.*, 1960, n°I, p. 1127.

Cass. (ch. réun.), 23 décembre 1998, *Pas.*, 1998, n° I, p. 1256.

Cass. (1<sup>ère</sup> ch.), 10 mai 2002, *Pas.*, 2002, n°II, p. 1128.

Cass. (1<sup>ère</sup> ch.), 31 octobre 2014, *Pas.*, 2014/10, p. 2412-2414.

Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 27 janvier 2016, *Rev. dr. pén. entr.*, 2016, p. 253-255.

C.C., 3 avril 2014, n°61/2014.

C.C., 21 janvier 2016, n°11/2016.

C.E., 6 septembre 1989, *SA Eurosystem Hospitalier*, Bull. 700, p. 3203.

### Sources françaises

ALADJIDI, F., « Non-déductibilité des dépenses de corruption d'agents publics étrangers : indifférence du caractère non intentionnel des versements », note sous C.E. fr., 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> ss-sect., 4 février 2015, n°364708, *Sté Alcatel Lucent, Dr. fisc.*, 2015, n°15.

COZIAN, M., DEBOISSY, F., et CHADEFEAUX, M., *Précis de fiscalité des entreprises*, 40<sup>ème</sup> éd., Paris, LexisNexis, 2016.

JEANDIDIER, W., « Abus des biens, du crédit, des pouvoirs ou des voix », *JCL. Pénal des affaires, Fasc. 50 : Sociétés*, Paris, LexisNexis, 2017.

JEANDIDIER, W., *Corruption et trafic d'influence*, Paris, Dalloz, 2014.

LOPEZ, C., *Droit pénal fiscal*, 1<sup>ère</sup> éd., Paris, L.G.D.J., 2012.

LAPOINTE, B., *Corruption et fiscalité : l'entreprise face à ses pratiques internationales*, Paris, Berger-Levrault, 2015.

STASIAK, F., *Droit pénal des affaires*, 2<sup>ème</sup> éd., Paris, Lextenso éditions, 2000.

Bulletin Officiel des Finances publiques – Impôts n°BOI-BIC-CHG-80-10-20120912 du 12.09.2012.

Bulletin Officiel des Finances publiques – Impôts n°BOI-BIC-CHG-10-20130109 du 09.01.2013.

Cass. fr., ch. crim., 27 octobre 1997, n°96-83.698, *Bull. crim.*, 1997, n°352, p. 1169.

Cass. fr., ch. crim., 13 décembre 2000, n°99-80.382, *Bull. crim.*, 2000, n°373, p. 1135.

Cass. fr. ch. crim., 5 juin 2013, n°12-80387 (non publié au Bulletin).

Cass. fr., ch. crim., 19 mars 2014, n°12-87.416, *Bull. crim.*, 2014, n°86.

C.E. fr., 7<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> ss-sect., 18 décembre 1989, n°88505, *Sté Rockwell-Collins France, Dr. fisc.*, 1990, n°25-26.

C.E. fr., 8/9 SSR, 7 janvier 2000, n°186108, *Philippe, Dr. fisc.*, 2000, n°11.

C.E. fr., 3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> SSR, 24 mai 2006, n°274471, *Genestar, RJF* 8-9/06, n°999.

C.E. fr., 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> ss-sect., 4 février 2015, n°364708, *Sté Alcatel Lucent, Dr. fisc.*, 2015, n°15.

### Sources internationales

Déclaration du Groupe de travail de l'O.C.D.E. sur la mise en œuvre limitée par la Belgique de la Convention sur la corruption d'agents publics étrangers, février 2016.

Rapport du Groupe de travail sur la corruption de l'O.C.D.E. (Belgique), Rapport sur l'application de la Convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales et de la recommandation de 1997 sur la lutte contre la corruption dans les transactions commerciales internationales, juillet 2005.

Rapport du Groupe de travail sur la corruption de l'O.C.D.E. (Belgique), Rapport de suivi écrit de phase 3 et recommandations, février 2016.

Recommandation du Conseil de l'O.C.D.E. sur la déductibilité fiscale des pots-de-vin versés à des agents publics étrangers, C(96)27/FINAL, 11 avril 1996.

Recommandation révisée du Conseil de l'O.C.D.E. sur la lutte contre la corruption dans les transactions commerciales internationales, C(97)123/FINAL, 23 mai 1997.

Rapport « anticorruption » de la Commission au Conseil et au Parlement européen, COM(2014)38/FINAL, 3 février 2014.

Rapport du Groupe d'Etats contre la corruption (GRECO) du Conseil de l'Europe, Evaluation de la Belgique sur les incriminations (STE 173 et 191, PDC 2), Troisième cycle d'évaluation, 15 mai 2009.

Cour eur. D.H., 10 février 2009, *Zolotoukhine c. Russie, J.T.*, 2009, p. 150.

