

---

**Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Rédaction d'un travail écrit : "La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise : Analyse de l'arsenal législatif à disposition du fisc".**

**Auteur :** Janssens, Justine

**Promoteur(s) :** Levaux, Marc

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

**Diplôme :** Master de spécialisation en droit fiscal

**Année académique :** 2021-2022

**URI/URL :** <http://hdl.handle.net/2268.2/14088>

---

*Avertissement à l'attention des usagers :*

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

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

---

# **La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise :**

## **Analyse de l'arsenal législatif à disposition du fisc**

**Justine JANSSENS**

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

Master de spécialisation en Droit fiscal

*Année académique 2021-2022*

**Titulaires :**

Jean BUBLOT  
Sabine GARROY

**Promoteur :**

Marc LEVAUX



J'adresse tout d'abord mes remerciements à Monsieur Marc Levaux pour m'avoir guidée dans mes recherches ainsi que dans la rédaction de ce travail.

Je remercie également tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué à la réalisation de ce travail, que ça soit par leurs relectures, leurs encouragements, ou leurs conseils.

## Table des matières

<b>Introduction .....</b>	<b>5</b>
<b>Première partie : La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise .....</b>	<b>6</b>
<b>Chapitre 1 : Le dirigeant d'entreprise .....</b>	<b>6</b>
1. Sous la loupe du Code des impôts sur les revenus .....	6
2. Sous la loupe du Code des sociétés et des associations .....	7
3. Concours entre les deux notions .....	8
<b>Chapitre 2 : L'immunité du dirigeant comme principe .....</b>	<b>8</b>
<b>Chapitre 3 : Autorité recevable à agir .....</b>	<b>9</b>
<b>Chapitre 4 : Actions en responsabilité .....</b>	<b>9</b>
1. Code des sociétés et des associations .....	9
a. Faute de gestion .....	9
i. Action fermée aux tiers .....	10
ii. Action oblique .....	11
b. Violation du Code des sociétés et des associations ou des statuts .....	12
c. Faute extracontractuelle .....	13
i. Faute .....	14
ii. Dommage .....	15
iii. Lien de causalité .....	15
2. Action en comblement de passif .....	16
a. Comportement visé .....	16
b. Conditions .....	16
c. Dédommagement .....	17
d. Juridiction compétente .....	18
3. Non-paiement répété du précompte professionnel et de la TVA .....	18
a. Contexte et bases juridiques .....	18
b. Champ d'application .....	19
c. Conditions d'application .....	20
i. L'absence de paiement .....	21
ii. Le manquement de plusieurs dettes exigibles .....	21
d. Présomptions <i>juris tantum</i> de faute et de lien causal .....	22
e. Renversement de la double présomption .....	22
f. Procédure .....	24
i. Avertissement .....	24
ii. Mesures conservatoires .....	24
iii. Action en justice .....	24
g. Responsabilité .....	27
i. Responsabilité solidaire .....	27
ii. Étendue de la responsabilité .....	28
<b>Chapitre 5 : Plafond à la responsabilité .....</b>	<b>28</b>
<b>Chapitre 6 : Fin de la responsabilité .....</b>	<b>29</b>
1. Décharge .....	29

2. Démission.....	30
3. Prescription .....	30

**Deuxième partie : Responsabilité fiscale des dirigeants d’entreprises  
lorsqu’ils sont poursuivis devant les juridictions pénales.....30**

**Chapitre 1 : Paiement des créances fiscales.....31**

**Chapitre 2 : Responsabilité fiscale solidaire .....31**

1. Nature et objet de la responsabilité solidaire .....	31
2. Exigence d’une condamnation ou presque.....	32
3. Conséquences.....	32

**Chapitre 3 : Législation *Una Via* .....33**

**Conclusion .....34**

**Bibliographie.....37**

## Introduction

Être un dirigeant d'entreprise signifie être exposé à bien des risques, notamment d'ordre économique, financier, commercial et de plus en plus régulièrement, d'ordre fiscal.

Il n'est pas nouveau et pas rare que l'État belge finisse comme le créancier malheureux et impayé d'une entreprise. C'est souvent le cas lorsque la création de celle-ci se solde en effet par un échec, mais encore lorsque les personnes qui la dirigent manquent à leurs obligations par erreur, négligence ou par fraude.

Finalement, la multiplication des actions en responsabilité du fisc auprès des dirigeants d'entreprise est corrélé avec le nombre constamment en augmentation des dettes fiscales impayées par les entreprises elles-mêmes.

Pour le Trésor public, toutes les pistes de récupérations de ses créances auprès des tiers sont ainsi bonnes à mettre en œuvre.<sup>1</sup>

Le présent travail a pour ambition principale de mettre en exergue tous les moyens judiciaires par lesquels la responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise peut être reconnue. Il analyse d'une part, comment contraindre les dirigeants d'entreprise à faire face à leurs responsabilités fiscales lorsqu'ils sont engagés juridiquement ou non dans l'administration d'une société ou d'une autre personne morale. Il aborde d'autre part, quelles sont les meilleures façons d'agir auprès des dirigeants d'entreprise, et ce dans le but de récupérer le maximum des créances fiscales jusque-là éludées.

Pour ce faire, nous considérons dans la première partie l'ensemble des procédures telles qu'elles ressortent des différentes dispositions légales inhérentes au droit économique de l'entreprise. Dans cette partie du travail, nous clarifierons d'abord les contours de la notion de dirigeant d'entreprise comme elle doit être envisagée au regard de sa responsabilité fiscale (Chapitre 1 et 2). Ensuite, nous détaillerons les différentes actions en responsabilité qui peuvent être intentées contre eux. Il s'agira par la même occasion de clarifier dans quels cas ils sont personnellement ou solidairement obligés au recouvrement des dettes fiscales de l'entreprise (Chapitre 3 et 4). Finalement, sans nul doute, toute responsabilité à des limites. Nous définirons dans quels cas les dirigeants ne doivent plus répondre d'une quelconque responsabilité fiscale (Chapitre 5 et 6).

Dans la seconde partie de notre travail, nous analyserons les différentes manières dont la responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise pourrait être mise en cause lorsque ces derniers sont poursuivis devant les juridictions pénales.

Nous nous apercevons que la responsabilité fiscale est de manière général déclarée *ipso facto* lorsqu'un prévenu est condamné (Chapitre 1) et qu'une responsabilité fiscale solidaire est mise

---

<sup>1</sup> Bruxelles (6<sup>ème</sup> ch.) 11 mai 2011, *F.J.F.* 2013, liv. 3, p. 247.

en place pour les auteurs et complices de certaines infractions fiscales (Chapitre2). Nous examinerons également les moyens qui ont été mis en place par le législateur pour que le fisc puisse, malgré un défaut de condamnation, obtenir dans la limite de ses droits, le recouvrement de ses créances (Chapitre 3).

Nous concluons par une analyse critique des dispositions légales examinées tout au long de notre travail.

Finalement, face aux difficultés incessantes pour le fisc de récupérer ses créances auprès des dirigeants d'entreprise, n'est-il pas opportun pour le législateur de mettre en place des moyens supplémentaires pour faciliter la démonstration d'une faute imputable à ces derniers ?

## **Première partie : La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise**

### **Chapitre 1 : Le dirigeant d'entreprise**

#### **1. Sous la loupe du Code des impôts sur les revenus**

1. Aux yeux du fisc, le dirigeant d'entreprise se définit avant tout par référence à sa rémunération.<sup>2</sup>

En vertu de l'article 32, alinéa 1<sup>er</sup>, du CIR 92, « leurs rémunérations sont toutes les rétributions allouées ou attribuées à une personne physique qui :

- 1) exerce un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues ;
- 2) exerce au sein de la société une fonction dirigeante ou une activité dirigeante de gestion journalière, d'ordre commercial, financier ou technique, en dehors d'un contrat de travail.

L'alinéa 1<sup>er</sup> n'est pas applicable aux personnes physiques qui exercent un mandat non rémunéré d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues dans des associations sans but lucratif ou autres personnes morales visées à l'article 220, 3<sup>o</sup>, [...] ».

2. Il ressort de cette disposition que le statut de dirigeant d'entreprise ne concerne pas :

- la fonction ou l'activité dirigeante exercée dans le cadre d'un travail salarié ;
- le conseiller extérieur à la société ou l'association;

---

<sup>2</sup>C., CLESSE, et J., DIZIER, « Dirigeant d'entreprise, un métier sous haute surveillance », Wolters Kluwer, pp. 115.

- les administrateurs, gérants ou liquidateurs d'ASBL pour autant que leur mandat ne soit pas rémunéré et qu'ils ne perçoivent pas de revenus locatifs qui entrent en considération pour la requalification à titre de rémunération.<sup>3</sup>

De plus, sous l'angle des impôts sur les revenus, une personne morale n'est nullement considérée comme un dirigeant d'une entreprise. Alors que dans le CSA, elle est envisagée comme telle et peut *de facto* voir sa responsabilité engagée.<sup>4</sup>

## 2. Sous la loupe du Code des sociétés et des associations

3. L'article 2:51 du CSA stipule que « chaque membre d'un organe d'administration ou délégué à la gestion journalière est tenu à l'égard de la personne morale de la bonne exécution du mandat qu'il a reçu ».

Cette disposition doit être lue en combinaison avec l'article 2:56 du CSA qui oblige également « toutes autres personnes qui détiennent ou ont détenu le pouvoir de gérer effectivement la personne morale à répondre auprès de cette dernière des fautes commises dans l'accomplissement de leur mission ».

4. En vertu du CSA, tant les (anciens) dirigeants de droit que de fait peuvent être tenus pour responsables de leur faute, peu importe la façon dont ils ont été désignés et quels que soient les pouvoirs dont ils disposent effectivement au sein de l'entreprise.

Lorsque c'est une personne morale qui dirige la société ou l'association, « elle assume un mandat de membre de l'organe d'administration ou de délégué à la gestion journalière ». La responsabilité de cette dernière est directement engagée comme si elle était un administrateur personne physique.

5. Cette dernière a toutefois pour obligation de « désigner une personne physique comme représentant permanent. Il est chargé de l'exécution du mandat au nom et pour le compte de la personne morale, et de plus, il encourt solidairement avec elle les mêmes responsabilités civiles et pénales ».<sup>5</sup>

Les personnes physiques comme les personnes morales répondent de manière identique de leurs éventuelles fautes.

---

<sup>3</sup> C., CLESSE, et J., DIZIER, *ibidem.*, pp. 115-116.

<sup>4</sup> C., CLESSE, et J., DIZIER, *ibidem.*, pp. 115-116.

<sup>5</sup> Article 2:55, al. 1<sup>er</sup> du CSA.

6. Les mandataires de justice ne peuvent être considérés comme des dirigeants d'entreprise. Il ne faut d'ailleurs pas confondre leur exclusion avec celle des liquidateurs qui ne sont pas mandatés par la justice mais simplement nommés sous réserve d'approbation par le tribunal.<sup>6</sup>

### 3. Concours entre les deux notions

7. Les dispositions fondant les actions en responsabilité d'un dirigeant d'entreprise telles que nous les étudions au sein de la première partie de notre étude font référence à la définition du dirigeant dégagée par le CSA, à savoir *tout (ancien) dirigeant de droit et de fait d'une société ou association*.<sup>7</sup>

8. Nous en déduisons que le fisc dispose d'une liberté plus restreinte quand il s'agit de taxer les rémunérations des dirigeants d'entreprise que lorsqu'il cherche à mettre en cause leur responsabilité.

Ce dernier doit se montrer vigilant et ne pas confondre la cause et l'effet de son action. Pour taxer un dirigeant d'entreprise, il agit sur base de l'article 32 du CIR 92 alors que pour intenter une action en responsabilité à son égard, il doit se référer aux dispositions rattachées au type spécifique de responsabilité qu'il souhaite invoquer.<sup>8</sup>

## Chapitre 2 : L'immunité du dirigeant comme principe

9. L'article 2:49 du CSA<sup>9</sup> consacre le principe de l'immunité des organes des sociétés et associations, à savoir les personnes investies du pouvoir de les gérer et de les représenter.<sup>10</sup>

La disposition rapporte que « les membres des organes ne contractent aucune responsabilité personnelle relative aux engagements de la société ou de l'association ». Il agit au nom et pour le compte de cette dernière.

10. Néanmoins, cette irresponsabilité de principe n'est pas absolue puisque dans certaines circonstances elle peut être remise en question par la personne morale elle-même ou par tout tiers lésé.

---

<sup>6</sup> D. DESCHRIJVER, « Enkele vraagpunten met betrekking tot het nieuwe stelsel inzake de aansprakelijkheid van bestuurders in fiscale zaken », t. 3, 2008, p.199.

<sup>7</sup> Il s'agit de dispositions contenues dans le CSA, le CDE et le Code du recouvrement.

<sup>8</sup> Bruxelles, 9 février 2011, R.G. 2005/1153.

<sup>9</sup> Art. 61, §1<sup>er</sup> du Code des sociétés.

<sup>10</sup>P., VOY, et F., DE WOLF, « Le conseil d'administration : répartition, délégation de pouvoirs et mandats spéciaux », *J.T.*, pp. 217-224.

11. Tel que nous l'approfondissons *infra*, le fisc est considéré comme une personne tierce qui peut agir en responsabilité à l'égard des dirigeants afin de récupérer les impôts dont l'entreprise ne se serait pas libérée.

### **Chapitre 3 : Autorité recevable à agir**

12. Le fisc, ou autrement dénommé le receveur, est chargé de l'encaissement des créances fiscales et non fiscales définies dans le Code du recouvrement.<sup>11</sup>

Bien qu'il soit aussi chargé de diligenter les actions en justice liées directement ou indirectement au recouvrement des créances fiscales, il agit au nom de l'État belge, le Service public fédéral Finances.<sup>12</sup>

Finalement, peu importe la nature de l'action en responsabilité qu'il intente contre les dirigeants d'entreprise, elle n'est jamais introduite en son nom.<sup>13</sup>

### **Chapitre 4 : Actions en responsabilité**

#### **1. Code des sociétés et des associations**

13. L'introduction du CSA a permis d'uniformiser le droit des sociétés et des associations afin de le rendre plus accessible.

Il prévoit un régime de responsabilité qui s'applique de façon homogène pour l'ensemble des personnes morales.

C'est aussi dans cet esprit que la responsabilité des dirigeants est rassemblée au sein d'un unique chapitre, dénommé « Responsabilité des administrateurs ». <sup>14</sup> En effet, tous les dirigeants d'entreprise sont désormais considérés comme des administrateurs.<sup>15</sup>

#### **a. Faute de gestion**

---

<sup>11</sup> Art. 3 du CRAF.

<sup>12</sup> Art. 4 du CRAF.

<sup>13</sup> Civ. Bruxelles, 4 mai 2007, F.J.F., 2008/30.

<sup>14</sup> Chapitre 2 du Titre 6 du CSA ; article 2:56 à 2:58 CSA.

<sup>15</sup> Les SPRL étaient dirigées par des gérants sous le régime de l'ancien Code des sociétés.

14. A première vue la responsabilité contractuelle ne concerne pas le sujet dont nous sommes investis étant donné que ce dernier a pour but d'étudier la responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise envers le fisc, dès lors réputé comme un tiers.

Pourtant, il nous est tout de même utile d'analyser brièvement cette responsabilité fondée sur une faute de gestion puisqu'avec un peu de détermination, le fisc pourrait l'exercer en lieu et place de l'entreprise, par le biais d'une action oblique.

*i. Action fermée aux tiers*

15. Avant l'introduction du CSA, la responsabilité des dirigeants non repris dans l'une ou l'autre des fonctions visées dans le Code des sociétés ne pouvait être recherchée. En effet, ces derniers étaient ciblés de façon limitative par l'article 527 dudit Code.

Aujourd'hui, comme nous l'avons vu *supra*,<sup>16</sup> tout (ancien) dirigeant de droit et de fait d'une personne morale peut voir sa responsabilité mise en cause.

16. Un des types de faute requis pour invoquer la responsabilité des administrateurs est la faute contractuelle basée sur une mauvaise exécution du mandat qui leur a été confié par la société ou l'association.

Il s'agit d'une responsabilité personnelle du dirigeant fondée sur le droit commun du contrat de mandat qui l'engage uniquement vis-à-vis de son mandant.

17. Le CSA a élargi la responsabilité des administrateurs dans un cas particulier. En effet, « lorsque l'organe d'administration forme un collège, les administrateurs de droit et de fait sont solidairement responsables des décisions et manquements de ce collège ».<sup>17</sup>

18. Cette action en responsabilité, aussi appelée *actio mandati*, peut exclusivement être intentée soit par la société elle-même, à la suite d'une décision de l'assemblée générale<sup>18</sup>, soit par le curateur ou le liquidateur lorsqu'il la représente.

*De facto*, les tiers ne sont pas aptes à remettre en cause la responsabilité contractuelle des dirigeants d'entreprise.

Sachant que le fisc est une partie extérieure au mandat, il ne peut *a priori* pas se prévaloir d'une faute contractuelle du dirigeant contre qui il souhaite se retourner.

---

<sup>16</sup> Voy. *supra* n°3.

<sup>17</sup> Art. 2:56, al.2, du CSA

<sup>18</sup> Article 5:103 du CSA.

*ii. Action oblique*

19. Le Trésor public pourrait tirer profit de la responsabilité contractuelle d'un dirigeant s'il parvient à la mettre en cause par une action oblique, sur base de l'article 1166 du Code civil.

L'action oblique est une mesure prise par un créancier initial qui agit au nom et pour le compte de son débiteur lorsque ce dernier néglige ses droits envers ses propres débiteurs.

20. Concrètement, le fisc doit d'abord établir la responsabilité de chacun des administrateurs concernés, par la démonstration d'un dommage, d'une faute et d'un lien causal qui leur sont respectivement assignés. En effet, les dirigeants doivent être considéré individuellement puisqu'ils sont chacun engagés personnellement sur base du droit commun du mandat.

Avant de se lancer, le fisc doit tout de même vérifier qu'une décharge ne leur ait pas été donnée par la société.<sup>19</sup>

21. Ensuite, il ne peut agir qu'en cas d'inertie de la société puisqu'elle est le créancier initial de l'action en responsabilité contre son mandataire.

22. Finalement, la *nature* de ce type d'action oblige à ce que le bénéfice dégagé par celle-ci ne puisse être recueilli non pas par le fisc mais par la société elle-même. C'est normalement elle qui devait agir.

23. Lorsque l'action se retrouve entre les mains du juge, ce dernier procède à une appréciation marginale de la faute en tenant compte des circonstances et des éléments de fait dont les administrateurs avaient connaissance ou qu'ils devaient raisonnablement connaître, au moment où ils ont pris leur décision.

Aussi, il apprécie la faute en prenant strictement en compte les intérêts de la société avec qui le dirigeant est engagé.

24. Puisque nous restons dans le domaine de la responsabilité contractuelle, le fisc ne peut se prévaloir d'un dommage qu'il a subi à cause d'une faute de gestion de l'administrateur. Pour espérer récupérer ses créances par l'intermédiaire de cette action, il doit se contenter d'agir sur base du préjudice causé à l'entreprise.

25. La jurisprudence a reconnu la mise en application de l'action oblique par le fic, notamment par une décision du tribunal de première instance rendue en 2005.<sup>20</sup>

Nous constatons que cette action de droit commun pose tout de même de nombreux encombres lorsqu'il s'agit de la mettre en pratique.

Actuellement, le fisc dispose d'autres méthodes plus confortables pour recouvrer ses créances fiscales auprès des dirigeants d'entreprise. Nous les envisageons aux points suivants de notre travail.

---

<sup>19</sup> Voy. *infra* n°114.

<sup>20</sup> Civ. Bruges, 8 septembre 2003, *J.D.S.C.*, 2005, p. 163 ; En l'espèce, une décharge avait été donnée aux administrateurs alors que la situation financière de la société n'était telle qu'elle avait été présentée lors de l'assemblée générale. Par conséquent, l'action avait été déclarée fondée malgré la décharge.

## **b. Violation du Code des sociétés et des associations ou des statuts**

26. A nouveau, l'article 528 du Code des sociétés limitait les fonctions contre lesquelles une action en responsabilité pouvait être menée. Seuls les administrateurs et les membres du comité de direction étaient concernés.

Aujourd'hui, comme nous l'avons vu *supra* pour la faute de gestion, l'action en responsabilité pour violation du CSA ou des statuts peut être engagée à l'égard de tout administrateur de droit et de fait.

27. Ces derniers sont « solidairement responsables, soit envers la société, soit envers les tiers, de tous dommages et intérêts résultant d'infractions aux dispositions dudit Code ou aux statuts de la personne morale ». <sup>21</sup>

Ils ne peuvent être déchargés de cette responsabilité qu'à condition qu'ils « n'aient pris part à aucune faute, et, s'ils ont dénoncé celle-ci à tous les autres membres de l'organe d'administration, ou, le cas échéant, à l'organe d'administration collégial et au conseil de surveillance ». <sup>22</sup>

Par conséquent, la responsabilité solidaire des administrateurs est le principe. Et, même si l'organe d'administration ne forme pas un collège, ses membres sont tenus sur un pied d'égalité pour la réparation intégrale du dommage subi sans qu'il ne faille démontrer qui a précisément commis la faute. <sup>23</sup>

28. En vertu du fait qu'il s'agisse d'une action en responsabilité intrinsèque au droit des sociétés, elle est ouverte tout autant aux tiers qu'à la société elle-même pour agir contre un administrateur qui n'a pas respecté les statuts de cette dernière ou qui a commis une infraction contenue dans le Code.

Ainsi, afin d'agir en recouvrement des créances dont l'entreprise ne se serait pas libérée, le fisc peut se prévaloir de l'action en responsabilité solidaire pour le non-respect par les dirigeants du Code ou des statuts. Il lui est d'ailleurs possible d'intenter celle-ci de manière isolée ou aux côtés d'autres procédures.

29. Bien que nous nous situions en droit des sociétés, la responsabilité de l'administrateur reste pourtant fondée sur le droit commun. *De facto*, l'administration est chargée de démontrer le dommage qu'elle a subi, la violation du Code ou des statuts de la personne morale et le lien de causalité entre ceux-ci.

---

<sup>21</sup> Art. 2:56, al. 3 du CSA.

<sup>22</sup> Art 2:56, al. 4 du CSA.

<sup>23</sup> M.A., DELVAUX, et P. DE WOLF, « Les responsabilités civiles des dirigeants de sociétés commerciales », *in* Le statut du dirigeant d'entreprises, Larcier, 2009, pp. 227.

30. En l'espèce, le juge n'a pas besoin d'effectuer un examen marginal de la faute puisqu'une infraction est déjà déterminée.

31. Le Trésor public, à titre purement exemplatif, pourrait avoir subi un dommage suite à une violation par les dirigeants de l'article 7:212 du CSA, concernant la mauvaise distribution de dividendes qui réduit ainsi l'actif net à un montant inférieur au capital libéré.

32. Finalement, il est bénéfique pour l'autorité fiscale d'invoquer la responsabilité solidaire des dirigeants d'une entreprise puisqu'elle peut exiger le paiement total de la dette auprès de l'un d'entre eux.

Toutefois, il arrive qu'aucune infraction du Code ou violation des statuts ne leur soit imputable.

Dans ce cas, elle peut tenter de démontrer que les administrateurs ont commis une faute extracontractuelle au sens du droit commun pour les poursuivre en responsabilité, non plus solidaire mais personnelle.

### **c. Faute extracontractuelle**

33. Sous l'ancien régime du droit des sociétés, la jurisprudence était déjà constante quant au fait que la responsabilité délictuelle pouvait être invoquée par le fisc contre les dirigeants d'entreprise.

Cela fait depuis bien longtemps que le fisc recherche avec plus ou moins de succès à mettre les dirigeants des sociétés face à leurs responsabilités, et ce, en vue de les contraindre à régler les dettes fiscales éludées par leur faute.

34. En 2006, un loi-programme est venue faciliter le recouvrement de la TVA et du précompte professionnel par l'introduction de dispositions spécifiques.<sup>24</sup>

Bien que l'administration fiscale privilégie désormais cette responsabilité particulière, quelques décisions judiciaires ont continué de donner raison à l'administration fiscale qui agissait sur base de la responsabilité extracontractuelle contre les dirigeants d'entreprise.

35. Aujourd'hui, le CSA vient renforcer la possibilité pour les tiers d'intenter une action extracontractuelle contre les dirigeants d'entreprise puisqu'il a ajouté dans son article 2:56 qu'une telle action peut être menée « lorsque la faute présente un caractère extracontractuel ».

Cette disposition renvoie à la responsabilité aquilienne de l'article 1382 du Code civil stipulant que « tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé, à le réparer ».

---

<sup>24</sup> Voy. *infra* n°57.

Tout comme pour la faute contractuelle, la responsabilité des administrateurs est personnelle sauf lorsque l'organe de gestion forme un collège.

36. Bien qu'il soit d'ordre public que la société s'acquitte de ses obligations d'impôts, il est important pour le SPF Finances d'être conscient que cela n'entraîne pas *ipso facto* que l'administrateur en soit responsable.<sup>25</sup>

En effet, le non-paiement de l'impôt par la société ne dispense pas le fisc, lorsqu'il agit sur base de la responsabilité aquilienne, de devoir rapporter la preuve soit d'une faute, au sens de l'article 1382 du Code civil, soit d'une imprudence ou négligence, au sens de l'article 1383 du Code civil, d'un dommage et d'un lien de causalité.<sup>26</sup>

### *i. Faute*

37. Ladite faute doit être extracontractuelle et faire référence à un comportement qui « excède manifestement la marge dans laquelle des administrateurs normalement prudents et diligents placés dans les mêmes circonstances peuvent raisonnablement avoir une opinion divergente ».<sup>27</sup>

L'administrateur aurait-il failli aux obligations que sa fonction lui impose s'il avait été placé dans les mêmes conditions qu'un autre normalement prudent et diligent ?

Pour exemple, un administrateur prudent et diligent ne choisit pas consciemment de continuer à diriger la société sans avoir la connaissance des graves difficultés financières dans lesquelles elle se trouve. C'est notamment dans ce genre de situation qu'un crédit illégitime se forme à l'égard de l'administration fiscale.<sup>28</sup>

Étant donné que la faute s'évalue par rapport à la norme de prudence, le juge doit procéder à un contrôle marginal.

38. Lorsque le fisc entend mettre en cause la responsabilité extracontractuelle d'un dirigeant d'entreprise, il est tenu de démontrer concrètement le comportement fautif de ce dernier.

La simple constatation matérielle du non-respect d'une obligation ne suffit pas et le dirigeant n'est pas tenu pour responsable s'il ne disposait pas de sa liberté et de sa pleine conscience au moment où il a commis la faute.<sup>29</sup>

39. Bien que ça soit normalement les tiers qui doivent rapporter la triple preuve de l'article 1382 du Code civil, la charge de celle-ci peut exceptionnellement être renversée. C'est notamment le cas pour le non-respect des dirigeants de l'obligation de soumettre les comptes annuels à

---

<sup>25</sup> Cour Cass., 21 septembre 2012, *F.J.F.*, 2013/7, p. 641.

<sup>26</sup> Liège, 8 juin 2011, *F.J.F.*, 2012/6, p. 620.

<sup>27</sup> Art. 2:56 du CSA.

<sup>28</sup> Anvers, 18 mai 2010, *F.J.F.*, 2011/34, p. 134.

<sup>29</sup> Cass., 10 avril 1970, *Pas.*, 1970, I, p. 682.

l'assemblée générale dans les délais prescrits. En effet, tout dommage causé à un tiers est présumé résulter du manquement de l'administrateur, sauf s'il en apporte la preuve contraire.<sup>30</sup>

De manière générale, le fait de ne pas satisfaire aux obligations minimales dans le domaine fiscal et comptable constitue souvent des fautes inacceptables qui entraînent la responsabilité d'un administrateur.

40. Finalement, la condamnation de ce dernier au pénal fixe également sa responsabilité fiscale. Il ne peut alors plus s'en exonérer.

Dans la deuxième partie de notre étude, nous observons plus attentivement la responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise lorsqu'ils sont poursuivis devant les juridictions pénales.

## *ii. Dommage*

41. Le fisc subit un dommage lorsqu'il n'a pas pu recouvrer les impôts qui lui sont dus.

42. L'étendue de celui-ci est ainsi évalué au montant intégral de la créance fiscale qu'il détient envers la personne morale.

Le dirigeant se voit généralement condamné à payer les intérêts moratoires légaux qui ont commencé à courir à dater de la mise en demeure ou de la citation introductive d'instance.

Toutefois, étant donné qu'il n'est pas le débiteur initial de l'impôt, il ne serait pas raisonnable et conforme au droit que celui-ci soit également condamné au paiement des intérêts compensatoires.<sup>31</sup>

## *iii. Lien de causalité*

43. Avant d'intenter une action sur base de la responsabilité extracontractuelle, l'autorité fiscale doit s'assurer que le manquement du dirigeant à ses obligations ne soit pas un fait isolé.

Pour que l'action soit valable, elle doit démontrer que la faute est en effet manifestement en lien avec le dommage.

Il n'est pas suffisant qu'elle se fonde sur la simple constatation matérielle du défaut de recouvrement car « cela reviendrait à transformer aveuglément et automatiquement le responsable de la dette fiscale qu'est l'administrateur en débiteur de l'impôt, et, de faire aveuglément fi des contingences et aléas de la gestion d'une personne morale ».<sup>32</sup>

---

<sup>30</sup> Art. 3:1, §1<sup>er</sup>, al. 3, du CSA.

<sup>31</sup> Il s'agit des intérêts qui ont pour nature d'apporter une compensation au fisc concernant le délai écoulé entre la survenance du dommage et le moment où le juge fixe le montant de la réparation.

<sup>32</sup> Liège, 26 octobre 2001, R.G. 2000/223.

44. Finalement, lorsque le fisc s'est abstenu pendant une trop longue période de faire valoir ses mesures conservatoires ou exécutoires pour obtenir le paiement de l'impôt, il peut être considéré comme ayant adopté un comportement fautif. Dès lors, il ne peut pas être indemnisé pour un dommage qu'il n'a pas limité ou même qu'il a créé.<sup>33</sup>

## **2. Action en comblement de passif**

### **a. Comportement visé**

45. Dans un cas de faillite de l'entreprise et d'insuffisance d'actif pour désintéresser les créanciers, dont notamment l'autorité fiscale, une action en comblement de passif peut être mise en marche à l'égard des dirigeants.

L'insuffisance d'actif est le produit net de la liquidation de la société qui ne suffit pas à payer les créanciers.

Il suffit que le principe même de l'insuffisance soit établi pour pouvoir agir.<sup>34</sup>

46. Cette action dont les modalités particulières sont fixées à l'article XX.225 du Code de droit économique<sup>35</sup> vise la responsabilité personnelle de tout (ancien) dirigeant de droit ou de fait, « avec ou sans solidarité, de tout ou partie des dettes sociales à concurrence de l'insuffisance d'actif ».

47. Certains administrateurs ne peuvent voir leur responsabilité mise en cause. Il s'agit de ceux à la tête des *petites entreprises* ayant « réalisé au cours des trois exercices qui précèdent la faillite ou au cours de tous les exercices si l'entreprise a été constituée depuis moins de trois ans, un chiffre d'affaires moyen inférieur à 620 000 euros hors TVA et lorsque le total du bilan du dernier exercice n'a pas dépassé 370 000 euros ».<sup>36</sup>

48. Comme il en ressort explicitement de la disposition, la responsabilité du dirigeant est limitée à l'insuffisance de l'actif. Le dirigeant est donc seulement contraint de combler le passif de la société.

### **b. Conditions**

---

<sup>33</sup> Cour d'appel. Bruxelles, 14 septembre 2011, R.G. 2008/AR/177.

<sup>34</sup> I. VEROUGSTRAETE, « Manuel du curateur à la faillite », Ed. Swinnen H., 1987, n°823.

<sup>35</sup> Elle était prévue auparavant par l'article 520 du Code des sociétés.

<sup>36</sup> Art. XX.225, §2, du CDE.

49. Elle peut être exercée par le curateur ou par un créancier lésé, qui devra quant à lui, respecter quelques conditions supplémentaires.

En effet, si le fisc en tant que créancier n'a pas pu recouvrer ses créances fiscales avant que l'entreprise ne tombe en faillite, il ne peut introduire l'action que « si le curateur ne l'introduit pas lui-même dans un délai d'un mois après avoir été sommé de le faire par le créancier lésé.

Il doit également en informer le curateur qui a la possibilité d'intervenir dans la procédure introduite par le créancier. Dans ce cas, le curateur est de plein droit réputé poursuivre l'action en tant que successeur en droit du créancier».<sup>37</sup>

50. Pour être à l'initiative de l'action envers un administrateur, il faut établir dans le chef de celui-ci l'existence *d'une faute grave et caractérisée ayant contribué à la faillite*.

Une faute grave est considérée comme celle qu'un dirigeant raisonnablement prudent et diligent n'aurait pas commise. La faute caractérisée présente un caractère gravement fautif manifeste pour tout homme raisonnable.

Elle peut être une faute de gestion, une violation de la loi ou des statuts mais également extracontractuelle.

51. L'action en comblement de passif ne requiert pas que cette faute soit la cause du dommage dont on poursuit initialement la réparation, à savoir l'insuffisance d'actif, ou la cause principale de la faillite. Le simple fait qu'elle ait contribué à celle-ci suffit.

Le curateur ou créancier lésé n'est pas pour autant dispensé de démontrer le lien entre la faute et la faillite lorsqu'il souhaite être à l'initiative de l'action.

D'ailleurs, une faute est présumée être grave et caractérisée pour les cas de fraude fiscale grave et organisée au sens de la loi sur la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux.<sup>38</sup>

Hormis cette présomption, le juge dispose de son pouvoir d'appréciation en ce qui concerne la qualification de la faute et l'imputabilité de celle-ci.

### **c. Dédommagement**

52. Le juge dispose également d'un plein et entier pouvoir pour déterminer l'étendue de la condamnation du dirigeant. Elle peut être solidaire ou non, et, porter sur la totalité ou une partie de l'insuffisance d'actif.

53. Ensuite, « l'indemnisation accordée par le tribunal en réparation d'une diminution ou d'une absence d'actif est répartie proportionnellement entre les créanciers en respectant les causes

---

<sup>37</sup> Art. XX.225, §3, du CDE.

<sup>38</sup> Art. XX.225, §1<sup>er</sup>, al. 2, du CDE.

légitimes de préférence sur cet actif, alors que, l'indemnisation accordée par le tribunal en réparation d'une aggravation du passif, est répartie proportionnellement entre tous les créanciers sans tenir compte des causes légitimes de préférences.

Toute répartition s'effectue déduction faite des frais de la masse. »<sup>39</sup>

#### **d. Jurisdiction compétente**

54. Vu qu'il s'agit d'une action propre au droit de l'insolvabilité, l'autorité fiscale doit saisir le tribunal de l'entreprise, seul compétent pour ouvrir une procédure d'insolvabilité.<sup>40</sup>

55. Ensuite, le tribunal territorialement compétent est celui « dans le ressort duquel se situe le centre des intérêts principaux du débiteur au jour où le tribunal est saisi.

Pour les sociétés et les personnes morales, le centre des intérêts principaux est présumé, jusqu'à preuve du contraire, être le lieu du siège social. »<sup>41</sup>

### **3. Non-paiement répété du précompte professionnel et de la TVA**

#### **a. Contexte et bases juridiques**

56. Depuis toujours, il arrive très souvent que les sociétés omettent de réserver à l'égard du fisc les précomptes et la TVA.

Sur base des actions en responsabilité de droit commun qu'il a longtemps initiées à l'égard des dirigeants d'entreprise pour récupérer l'impôt éludés, le fisc a régulièrement été confronté à un résultat plus ou moins aléatoire.

57. Grâce à la loi-programme du 20 juillet 2006,<sup>42</sup> il bénéficie désormais d'une certaine sécurité juridique quant à l'encaissement de certaines créances.

Cette initiative législative a notamment permis d'introduire le mécanisme de responsabilité solidaire des dirigeants chargés de la gestion journalière d'une société pour la TVA (article 93undecies du Code TVA) et le précompte professionnel (article 442quater du CIR 92).

Par conséquent, ils se retrouvent solidaires de la société dont ils sont à la tête.

---

<sup>39</sup> Art. XX.225, §5., du CDE.

<sup>40</sup> Art. I.22, 4°, du CDE.

<sup>41</sup> Art. XX.12, §1<sup>er</sup>, al. 1 et 2, du CDE.

<sup>42</sup> Loi programme du 20 juillet 2006. Dans un sujet autre que celui de notre étude, la loi-programme a également instauré une obligation personnelle et solidaire des gérants et administrateurs de société, en cas de faillite, pour les sommes dues à l'Office national de sécurité sociale.

58. Tel que nous le constatons aux points suivants, ce mécanisme de solidarité instaure des règles plus strictes en matière de responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise.

En mars 2012, la Cour constitutionnelle<sup>43</sup> s'est prononcée sur la différence de traitement accordée par le législateur au Trésor public pour le recouvrement de ses créances auprès des dirigeants d'entreprise.

La Cour a apprécié :

- d'une part, le fait que le législateur soumette les dirigeants à des règles plus strictes que celles qui leur sont appliquées pour d'autres créanciers ;
- d'autre part, le fait que les règles soient dérogoires au droit commun pour le paiement du précompte professionnel<sup>44</sup> alors que le droit commun continue de s'appliquer aux autres impôts.

Elle a affirmé que les dispositions étaient conformes à la Constitution bien que les règles en faveur du fisc soient plus sévères. Elle rappelle d'ailleurs que l'objectif du législateur est de préserver les droits du Trésor public et la compétitivité des entreprises.

59. Finalement, une loi datant du 13 avril 2019<sup>45</sup> a été élaborée en vue d'harmoniser l'ensemble des procédures de recouvrement des différentes catégories de créances dont l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement a la charge.

Un grand nombre de dispositions ont été abrogées et remplacées par d'autres dans le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2020.

Les créances concernées pour lesquelles il existait déjà un titre exécutoire au 1<sup>er</sup> janvier 2020 et qui bénéficient d'une mesure transitoire continuent d'être sous l'application des anciennes dispositions fiscale et des arrêtés pris en leur exécution.

Actuellement, c'est l'article 51 du Code du recouvrement qui encadre définitivement la matière. Il s'agit d'une unique disposition qui organise la responsabilité des dirigeants d'entreprise pour le non-paiement répété par leur société du précompte professionnel et de la TVA.

60. Nous ne nous attardons pas sur une quelconque analyse comparative du nouveau régime par rapport à l'ancien étant donné qu'il n'y pas d'éléments nouveaux dans l'arsenal législatif. Le Code ne fait que reprendre le contenu des anciennes dispositions précitées désormais abrogées

## **b. Champ d'application**

61. Premièrement, l'article 51 du Code du recouvrement vise le manquement à l'obligation de paiement du précompte professionnel et de la TVA par « les sociétés ou associations sans but

---

<sup>43</sup> Cour Const., 29 mars 2012, 20/2012 et 52/2012

<sup>44</sup> Appliqué de manière similaire pour la perception de la TVA.

<sup>45</sup> Loi du 13 avril 2019

lucratif, les associations internationales sans but lucratif ou association étrangère lorsqu'elles dépassent plus d'un des critères visés à l'article 3:47, § 2, alinéa 1er, du CSA, ou encore, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes ».

Il peut s'agir d'entreprises nationales et internationales.<sup>46</sup>

Deuxièmement, « toutes les personnes qui, en fait ou en droit, détiennent ou ont détenu le pouvoir de gérer la société ou la personne morale » sont concernées par la disposition puisqu'elles sont tenues pour responsables solidaires aux cotés de la société ou de l'association en défaut. Dès lors, le législateur augmente fortement les chances de l'administration fiscale de recouvrer la TVA et le précompte professionnel.

62. La disposition pointe à première vue les dirigeants chargés de la gestion journalière mais elle élargit la responsabilité solidaire à d'autres dirigeants « lorsque leur faute a contribué au manquement de paiement du précompte professionnel et/ou de la TVA ».

63. Lorsqu'une société est dirigée par un collège d'administration, il est important de rappeler que les administrateurs même « passifs » sont responsables, « à moins que ces derniers n'aient pas pris part à la faute et qu'ils l'aient dénoncée aux autres membres administrateurs », conformément à l'article 2:56, alinéa 4, du CSA.

64. Finalement, c'est le juge qui se charge d'apprécier si l'administrateur tombe sous le champ d'application de l'article 51 du CRAF. En effet, la responsabilité ne peut pas uniquement être déduite sur base du titre qu'il détient.<sup>47</sup>

### **c. Conditions d'application**

65. L'article 51 permet de poursuivre les manquements dus à une faute commise par les dirigeants dans la gestion de la société ou personne morale, pour autant qu'ils soient imputables à une faute au sens de l'article 1382 du Code civil.<sup>48</sup>

Comme il s'agit de le faire pour le droit commun de la responsabilité délictuelle, le fisc doit en principe démontrer l'existence d'une faute, un dommage et un lien de causalité entre la faute et le dommage.

66. Le législateur entend faciliter la tâche à l'administration fiscale dans la recherche d'une faute étant donné qu'il stipule que le non-paiement répété du précompte professionnel et/ou de

---

<sup>46</sup> T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006. Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A. », JT 2006, p. 738.

<sup>47</sup> Rapport au non de la commission des finances et du budget sur la loi-programme du 20 juillet. *Parl.* St. Kamer 2005-06, nr. 51-2517/012, 17, 19 en 20.

<sup>48</sup> Voy. *supra* n° sur la faute !

la TVA est présumé, sauf preuve du contraire, résulter d'une faute commise dans la gestion de la société, qui est elle-même présumée être en lien avec le dommage.

Autrement dit, dans les circonstances que nous explorons ci-dessous, le manquement en question fait naître d'une part une présomption de faute dans le chef du dirigeant, et d'autre part, une présomption de lien causal entre la faute et le dommage.

### *i. L'absence de paiement*

67. L'article 51 ne trouve à s'appliquer qu'en cas de manquement par la société, en sa qualité d'assujetti, à son obligation de paiement du précompte professionnel ou de la TVA.

68. Pour le recouvrement de ses créances, l'administration fiscale doit raisonner en deux temps. Premièrement, elle ne peut poursuivre la responsabilité fiscale d'un dirigeant qu'après avoir établi qu'il existait un défaut de paiement dans les délais légaux et dont les conditions sont explicitement prescrites au sein de la disposition.

Ensuite, ce n'est qu'après avoir examiné l'exigibilité de l'imposition que l'administration peut poursuivre en responsabilité le dirigeant qui aurait dû veiller à l'acquittement des dettes fiscale concernée dans le cadre de la gestion de la société.

### *ii. Le manquement de plusieurs dettes exigibles*

69. La responsabilité des dirigeants d'entreprise ne peut être engagée qu'à la condition que « le défaut de paiement soit :

- en matière de précompte professionnel, d'au moins soit de trois dettes échues au cours d'une période d'un an s'il s'agit d'un redevable mensuel du précompte, soit de deux dettes échues au cours d'une période d'un an s'il s'agit d'un redevable trimestriel du précompte;
- en matière de TVA, d'au moins soit de trois dettes exigibles au cours d'une période d'un an s'il s'agit d'un assujetti tenu au dépôt de déclarations mensuelles, soit de deux dettes exigibles au cours d'une période d'un an s'il s'agit d'un assujetti tenu au dépôt de déclarations trimestrielles à la taxe sur la valeur ajoutée ».<sup>49</sup>

70. A nouveau, avant l'engagement d'une telle procédure, le fisc doit impérativement vérifier au cas par cas à quels types d'obligations est soumise l'entreprise, débiteur originaire, étant

---

<sup>49</sup> Art. 41, §2, al. 2 à 4, du CRAF.

donné que le manquement prescrit varie selon la fréquence à laquelle elle est tenue à ses déclarations à la TVA ou à laquelle elle est redevable du précompte.

71. L'article 51 ne trouve pas à s'appliquer si les dettes échues s'étendent sur un intervalle plus long que celui d'un an. En effet, les défauts de paiement ne doivent pas être consécutifs mais ils doivent obligatoirement être répartis sur une période de 12 mois.<sup>50</sup>

72. Finalement, il est important d'insister sur le fait que la responsabilité solidaire ne peut concerner que le défaut de paiement qui est imputable à *une faute commise par un dirigeant dans la gestion de la société ou de la personne morale*.

En effet, la personne contre qui le fisc intente une action sur base de l'article 51 peut seulement être tenue du paiement des dettes contractées par l'entreprise pendant la période au cours de laquelle elle en est ou était le dirigeant.

#### **d. Présomptions *juris tantum* de faute et de lien causal**

73. *A priori*, le défaut de paiement est considéré, au sens de l'article 1382 du Code civil, comme la faute personnelle qu'un dirigeant normalement prudent et diligent n'aurait pas commise dans la gestion de la société ou l'association.

74. Lorsque l'administration fiscale est chargée de démontrer l'existence d'une faute dans le chef du dirigeant, elle peut invoquer une présomption *juris tantum* de faute si manquement est répété.

75. Selon la Cour de cassation<sup>51</sup>, cette présomption vaut tant preuve de faute que de lien causal entre le défaut de paiement de la dette fiscale et le dommage.

Elle dispense dès lors l'administration de prouver que le dirigeant a commis une faute au sens de l'article 1382 du Code civil et que cette faute soit en lien avec le manquement.

76. Cette double présomption, bien qu'elle soit lourde pour le dirigeant et implique sa plus grande vigilance, reste « réfragable ». En effet, elle laisse la possibilité à celui-ci d'apporter la preuve qu'il n'a en réalité commis aucune faute de gestion, et/ou, fût-il fautif ou non, qu'il n'y a pas de lien entre son comportement et le manquement de paiement.

La charge de la preuve est renversée par rapport au droit commun et il appartient au dirigeant de prouver que concrètement, il s'est comporté comme un administrateur ou délégué de gestion prudent et diligent agissant en bon père de famille dans les mêmes circonstances que lui.

#### **e. Renversement de la double présomption**

---

<sup>50</sup> Il ne s'agit pas de confondre la période d'un an avec un exercice comptable ou une année calendrier. Elle n'est jamais remise à zéro.

<sup>51</sup> Cass. 11 mars 2016, F.15.0118.F

77. L'administration doit toujours tenir compte du fait que la double présomption qui l'avantage dans la poursuite de ses créances TVA et précompte professionnel ne s'applique pas « si le défaut de paiement résulte de difficultés financières qui ont donné lieu à l'ouverture d'une procédure de réorganisation judiciaire, de faillite ou de dissolution judiciaire ».

En effet, le troisième paragraphe de l'article 51 du CRAF permet aux dirigeants d'entreprise de renverser la présomption.

La charge de la preuve est dans le chef de l'administrateur à qui il appartient de démontrer au tribunal que les difficultés liées au défaut de paiement s'inscrivent dans un cadre général de mauvaise santé financière de la société et qu'il ne s'agit pas d'une simple volonté de ce dernier de s'accorder un crédit unilatéral à l'égard du fisc.<sup>52</sup>

Il faut bien tenir compte du fait que si l'administrateur ne sollicite pas une procédure pour protéger son entreprise en péril ou y mettre fin devant les tribunaux, il n'est pas en mesure de renverser la présomption et est ainsi condamné solidairement avec la société au paiement des dettes fiscales concernées.

78. La Cour de cassation affirme que la double présomption dont pourrait se prévaloir le fisc à la suite de défauts de paiement répétés ne court pas pendant la durée de la réorganisation judiciaire jusqu'à la dissolution de l'entreprise.<sup>53</sup>

79. Finalement, les procédures d'insolvabilité n'exonèrent pas automatiquement le dirigeant de toute autre responsabilité. La Cour de cassation confirme qu'il n'est pas exclu que celui-ci soit déclaré responsable sur base d'un autre fondement juridique.<sup>54</sup>

Autrement dit, si le dirigeant démontre que la double présomption visée par l'article 51 ne lui est pas applicable, le fisc peut toujours tenter d'agir en responsabilité pour une faute extracontractuelle, par exemple. La responsabilité doit bien entendu rester attachée au non-paiement de la TVA ou du précompte professionnel puisque ce sont ces impôts en particulier qui ont été éludés.

80. Dans le cas où il s'agit d'une société déclarée en faillite, le fisc pourrait démontrer qu'au-delà des difficultés financières qui ont amené la société dans une telle situation, l'accumulation des retards de paiements de la TVA et/ou du précompte professionnel résulte d'une faute extracontractuelle dans la gestion de l'entreprise.

Suite à ce changement de stratégie, l'administration fiscale ne doit pas oublier que la charge de la preuve de la faute, du dommage et du lien de causalité repose à nouveau entièrement sur ses épaules.

Finalement, le fisc pourrait également imaginer tenter une action en comblement de passif si les conditions sont respectées.<sup>55</sup>

---

<sup>52</sup> Cass., arrêt 11 mars 2016, F.15.0118.F.

<sup>53</sup> Cass., 27 mars 2015, F.14.0095N.

<sup>54</sup> Cour cass., 19 septembre 2014, F12.0206.N.

<sup>55</sup> Voy. *Supra* n°

## **f. Procédure**

### ***i. Avertissement***

81. L'administration fiscale est tenue d'adresser aux dirigeants concernés un avertissement écrit pour les inviter à prendre les mesures nécessaires afin qu'il soit mis fin au défaut de paiement ou pour lui permettre de faire valoir ses moyens de défense.<sup>56</sup> En réponse à cet avertissement, le contribuable peut alors tenter de démontrer que ce défaut n'est pas imputable à une faute qu'il aurait commise.

Cet avertissement préalable doit être adressé personnellement et spécifiquement à chaque dirigeant que l'administration souhaite impliquer dans la procédure en responsabilité sur base de l'article 51 du Code du recouvrement. De fait, l'action est recevable uniquement à l'égard de l'administrateur qui a reçu une notification de recouvrement.<sup>57</sup>

Elle indique dans l'avis les dettes échues et non réglées par la société en précisant clairement la date d'exigibilité de chacun d'elles.

82. Ensuite, l'action judiciaire du fisc contre le ou les dirigeants concernés n'est recevable qu'à l'expiration d'un délai d'un mois à dater de l'envoi par lettre recommandée de l'avertissement.

### ***ii. Mesures conservatoires***

83. Malgré le fait que le fisc soit contraint de patienter avant d'intenter une action en justice, il ne lui est pas empêché d'invoquer des mesures conservatoires à l'encontre du ou des dirigeants concernés par l'avertissement.<sup>58</sup>

En l'occurrence, les conditions fixées à cet effet doivent alors être remplies.

84. Il sera difficile pour l'administration fiscale d'obtenir une saisie conservatoire si l'urgence n'est pas établie ou si la responsabilité de l'administrateur est raisonnablement susceptible d'être contestée.<sup>59</sup>

### ***iii. Action en justice***

---

<sup>56</sup> Habituellement, le conseil juridique des administrateurs leur recommande de répondre consciencieusement à l'avertissement reçu afin qu'ils puissent se prévaloir plus facilement contre les faits reprochés lors d'une éventuelle action en justice lancée à leur égard.

<sup>57</sup> M., DELANOTE, « Invordering federale fiscale schulden- Specifieke aansprakelijkheden », in, Invordering federale fiscale schulden , p.209.

<sup>58</sup> Art. 51,§5, al.2, du CRAF.

<sup>59</sup>M., DELANOTE, *op.cit.*, p.209.

85. Après le délai d'un mois laissé aux administrateurs pour s'expliquer du non-paiement des dettes échues de l'administration et dans la mesure où la société ne se serait pas libérée en amont de ses obligations, le Trésor public ne peut pas pour autant recouvrer discrétionnairement sa créance.

Il est contraint de poursuivre en responsabilité solidaire les dirigeants devant les autorités judiciaires.

86. Toutefois, si une action en comblement de passif contenue dans l'article XX.225 du CDE a été introduite, les montants qui reviendraient au fisc suite à celle-ci sont imputés sur ceux qui lui sont accordés sur la base de cette action en responsabilité.<sup>60</sup>

### **Compétence matérielle**

87. Au premier abord, nous pourrions guider l'administration quant au choix du tribunal compétent sur base des articles insérés dans le Code judiciaire par la loi de 1999 qui aménage l'organisation judiciaire en matière fiscale<sup>61</sup>.

De fait, c'est l'article 569, 32° du Code judiciaire qui fixe, par une règle d'ordre public, la compétence matérielle exclusive du tribunal de première instance pour les contestations relatives à une loi d'impôt.

88. Cependant, tant la « nature » du conflit confié au juge que celle de la loi sollicitée par l'administration nous amènent à reconsidérer la mise en application de cette base juridique.

89. D'une part, lorsque l'administration agit sur base de l'article 51, il ne s'agit pas d'une action fiscale.

En effet, la responsabilité solidaire issue de la loi-programme de 2006 se base sur une faute personnelle du dirigeant dans la gestion de la société qui l'oblige de plein droit à payer solidairement le précompte professionnel et la TVA dont la société est initialement le redevable.

90. Avant la loi du 7 mai 1999<sup>62</sup>, les litiges entre les tiers et dirigeants de société relevaient de la compétence ordinaire du tribunal de première instance.

Aujourd'hui, le Code judiciaire couvre au sein de son article 574, 1° l'ensemble des litiges qui tournent autour des entreprises. Cet article vise toutes les contestations les concernant, quel que soit leur objet et peu importe l'identité du demandeur.

91. D'autre part, la loi-programme de 2006, au-delà d'avoir instauré une présomption de faute dans le chef des dirigeants, permet au Trésor public de sortir du régime fiscal au sens strict afin

---

<sup>60</sup> Art. 51, §7, du CRAF.

<sup>61</sup> Loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, M.B., 27 mars 1999, pp. 9894 et s.

<sup>62</sup> Loi du 7 mai 1999 modifiant les articles 574, 1° et 628, 13°, C. jud., M.B., 26 août 1999, pp. 31593 et s.

que ce dernier puisse user d'une procédure de droit privé pour bénéficier de débiteurs supplémentaires et surtout solidaires à la société en défaut de paiement.<sup>63</sup>

L'action en responsabilité dégagée par l'article 51 du CRAF n'a pour autre conséquence que d'engendrer en raison de sa spécificité « une application particulière de l'article 1382 du Code civil », à savoir le droit commun de la responsabilité.<sup>64</sup>

92. Finalement, bien que le fisc ait subi un dommage suite à la perte d'impôt et qu'il agisse en vue de le récupérer, l'action qu'il souhaite intenter ne ressort pas de la compétence des chambres fiscales des tribunaux de première instance, celles-ci n'étant nullement spécialisées dans la gestion des sociétés.

Il s'agit d'un litige entre des administrateurs de sociétés et un tiers, pour lequel le tribunal de l'entreprise est matériellement compétent en vertu de l'article 574, 1<sup>o</sup> du Code judiciaire.

D'ailleurs, les travaux préparatoires de la loi-programme du 20 juillet 2006<sup>65</sup> nous confirment sans équivoque que c'est la juridiction commerciale qui est compétente.

93. Si l'affaire fait l'objet d'un appel, l'article 602, 1<sup>o</sup>, du Code judiciaire prévoit que c'est la cour d'appel qui est compétente pour statuer sur les jugements prononcés par le tribunal de l'entreprise.<sup>66</sup>

94. Aussi, lorsque le fisc souhaite agir sur base de l'article 51 du CRAF et qu'une procédure d'insolvabilité est déjà ouverte, « l'action est portée devant le tribunal de l'insolvabilité ».<sup>67</sup> En l'occurrence, il s'agit également du tribunal de l'entreprise.

## **Compétence territoriale**

95. Comme nous venons de l'examiner *supra*, la mise en cause de la responsabilité solidaire des administrateurs de sociétés n'est pas issue d'une loi d'impôt.

Nous écartons pour les mêmes raisons l'article 632 du Code judiciaire qui organise la compétence territoriale d'ordre public pour les litiges issus de lois fiscales.

96. De plus, l'article 628, 13<sup>o</sup> du Code judiciaire définit la compétence territoriale impérative pour les contestations visées à l'article 574, 1<sup>o</sup>.

---

<sup>63</sup> M., DELVAUX, « La juridiction compétente pour connaître des litiges relatifs à la responsabilité solidaire des dirigeants de sociétés en matière de précompte professionnel et de T.V.A. », *J.D.S.C.* 2017, p.186

<sup>64</sup> M., DELVAUX, *op.cit.* p. 188.

<sup>65</sup> *Doc. parl.*, Chambre, sess. ord. 2005-2006, 2517/002, pp. 6, 7 et 19.

<sup>66</sup> M., DELVAUX, « Encore la responsabilité solidaire du dirigeant pour les dettes TVA de la société », *J.D.S.C.* 2019, liv. 1, 133-134 ; La cour d'appel statue également en appel des décisions rendues par le juge fiscal du tribunal de première instance.

<sup>67</sup> Art. 51, §6, du CRAF.

Par conséquent, le fisc doit saisir le juge du siège social ou du principal établissement de la société qui est en défaut de paiement.

## **g. Responsabilité**

### *i. Responsabilité solidaire*

97. L'action sur base de l'article 51 du Code de recouvrement permet à l'administration fiscale de mettre en cause la responsabilité du dirigeant pour « les manquements d'une société ou personne morale alors qu'ils sont imputables à une faute, au sens de l'article 1382 du Code civil, qu'il a commise dans la gestion de cette dernière ».

La Cour de cassation confirme sans équivoque que la disposition met en avant une application particulière de l'article 1382 du Code civil impliquant la responsabilité civile et solidaire des administrateurs.<sup>68</sup>

98. D'ailleurs, d'autres dispositions générales du Code civil relatives à la solidarité entre les débiteurs sont également d'application.

99. Lorsqu'à la suite de cette action, le dirigeant est condamné par le tribunal à payer la dette de la société, elle ne disparaît pas pour autant du passif de cette dernière. Le dirigeant se substitue à l'administration en qualité de créancier tandis que la société devient son débiteur.

En effet, en vertu de l'article 1200 du Code civil, la solidarité entre les débiteurs les oblige à la même chose de façon à ce que chacun puisse être contraint pour la totalité. Le paiement fait par un seul débiteur libère les autres envers le créancier principal, en l'espèce le fisc.

Le débiteur principal de l'administration fiscale reste avant tout la société ou la personne morale, toutefois les dirigeants concernés par l'article 51 du CRAF ont le rôle de débiteurs solidaires de cette dernière. L'administration dispose *de facto* d'un choix discrétionnaire quant au choix du débiteur à qui elle veut s'adresser sans que celui-ci ne puisse lui opposer le bénéfice de division.<sup>69</sup>

100. De plus, les poursuites faites contre l'un des débiteurs n'empêchent pas le créancier principal d'en exercer des pareilles contre les autres.<sup>70</sup>

101. Notre étude se limitant à l'étude de l'arsenal législatif mis à disposition du fisc, nous ne nous attardons pas sur les moyens que l'administrateur, en tant que débiteur solidaire, pourrait invoquer à l'égard de la société pour récupérer les montants qu'il aurait acquittés en son nom.

102. Nous pouvons conclure que la responsabilité des dirigeants, constatée par les autorités judiciaires en vertu de l'article 51, implique que ledit dirigeant soit tenu solidairement, de plein

---

<sup>68</sup> Cass. 19 septembre 2014, F.12.0203.N.

<sup>69</sup> Art. 1203 du Code civil.

<sup>70</sup> Art. 1204 du Code civil.

droit, à payer le précompte professionnel et/ou la TVA due par la société à l'administration fiscale.

Pour rappel, la responsabilité solidaire ne s'applique pas automatiquement. Elle ne peut être mise en œuvre qu'après que le tribunal lui ait conféré un titre exécutoire.

103. Comme nous l'avons vu précédemment, la responsabilité solidaire est mise en œuvre sans porter préjudice aux mesures conservatoires qui auraient pu être décidées immédiatement.<sup>71</sup>

## *ii. Étendue de la responsabilité*

104. Elle peut être invoquée en principal pour le paiement du précompte professionnel et/ou de la TVA mais également pour les intérêts de retard et accessoires.<sup>72</sup>

105. La responsabilité reconnue aux dirigeants d'entreprise pour le paiement du précompte professionnel et/ou de la TVA peut s'avérer être plus bénéfique pour le fisc puisqu'elle n'est pas limitée aux montants fixés par l'article 2:57 du CSA,<sup>73</sup> *a contrario* de la responsabilité contractuelle et extracontractuelle ou celle mise en cause lors d'une action en comblement de passif.

## **Chapitre 5 : Plafond à la responsabilité**

106. Le CSA apporte une grande nouveauté concernant la mise en cause de la responsabilité des administrateurs.

Il s'agit de son article 2:57 qui instaure une limite explicite au montant total qui peut être réclamé aux administrateurs, aux délégués de la gestion journalière, et de toutes les personnes qui détiennent ou on détenu le pouvoir de gérer effectivement la personne morale.

107. Les plafonds s'appliquent aux responsabilités visées à l'article 2:56, telle que nous les avons envisagées précédemment, « à toute autre responsabilité en raison de dommages causés découlant du présent code ou d'autres lois ou règlements à charge des administrateurs et délégués, ainsi qu'à la responsabilité pour les dettes de la personne morale visées aux articles XX.217 du Code de droit économique ». <sup>74</sup>

108. Les montants sont répartis sur base du chiffre d'affaires moyen hors TVA et du total du bilan moyen de la personne morale, calculés pendant les « trois derniers exercices qui précèdent l'intentement de l'action en responsabilité ou au cours de la période écoulée depuis la constitution si moins de trois exercices se sont écoulés depuis cette constitution ». <sup>75</sup>

---

<sup>71</sup> Voy. *supra* n°90.

<sup>72</sup> Art. 51, §4, du CRAF.

<sup>73</sup> Art. 2:57, §3, du CSA ; Il s'agit du plafond à la responsabilité tel que nous le voyons au chapitre suivant.

<sup>74</sup> Art. 2:57, §1<sup>er</sup>, al.1, du CSA.

<sup>75</sup> Art. 2:57, §1<sup>er</sup>, al.2, du CSA.

109. « La limitation de la responsabilité vaut tant envers la personne morale elle-même qu'envers les tiers et ce que le fondement de l'action soit contractuel ou extracontractuel. »<sup>76</sup>

110. En pratique, lorsque le fisc décide de mettre en cause soit, par une action oblique la responsabilité contractuelle soit, la responsabilité extracontractuelle des dirigeants d'entreprise, il doit tenir compte des montants maximaux qu'il pourrait obtenir à la suite de son action.

111. « Ils s'appliquent par fait ou par ensemble de faits pouvant impliquer la responsabilité, quel que soit le nombre de demandeurs ou d'actions. »<sup>77</sup>

112. Cependant, les limitations ne font pas obstacles dans toutes les situations, à savoir « qu'elles ne s'étendent pas:

- 1) en cas de faute légère présentant dans leur chef un caractère habituel plutôt qu'accidentel, de faute grave, d'intention frauduleuse ou à dessein de nuire dans le chef de la personne responsable;
- 2) aux obligations imposées par les articles 5:138, 1° à 3°, 6:111, 1° à 3°, et 7:205, 1° à 3° ;
- 3) à la responsabilité solidaire visée aux articles 51 et 93 du Code du recouvrement;
- 4) à la responsabilité solidaire visée à l'article XX.226 du Code de droit économique.»<sup>78</sup>

En l'espèce, le dernier point mentionné n'intéresse pas l'administration fiscale étant donné que l'article XX.226 du CDE encadre la mise en cause par l'ONSS ou le curateur de la responsabilité des dirigeants pour les cotisations sociales dues au moment du prononcé de la faillite.

## **Chapitre 6 : Fin de la responsabilité**

113. La responsabilité prend fin par la décharge du dirigeant, sa démission et la prescription.

### **1. Décharge**

114. Chaque année, après avoir entendu le rapport de gestion, le rapport des commissaires et avoir discuté du bilan, l'assemblée générale octroie par un vote spécial une décharge aux administrateurs.<sup>79</sup>

---

<sup>76</sup> Art. 2:57, §2, du CSA.

<sup>77</sup> Art. 2:57, §2, du CSA.

<sup>78</sup> Art.2:57, §3, du CSA.

<sup>79</sup> Les actionnaires doivent voter en pleine connaissance de cause. Ainsi, la décharge peut être inopposable si le bilan et les rapports qui sont présentés à l'assemblée générale sont faussés ; C. JASSOGNE, et J. LEBEAU, « La responsabilité des dirigeants », *in*, La responsabilité des dirigeants de société, pp. 37-38.

Elle libère les dirigeants de leur responsabilité envers la société elle-même tandis qu'elle n'a aucun effet sur leur responsabilité envers les tiers, et pour cause, puisqu'ils n'ont pas voté la décharge.

## **2. Démission**

115. La démission d'un administrateur ou délégué à la gestion journalière emporte *de facto* l'extinction de l'action en responsabilité.

Il n'est pas tenu des dettes fiscales postérieures à sa démission, à condition qu'elle soit opposable aux tiers. Celle-ci doit donc avoir fait l'objet d'une publication en bonne et due forme aux annexes du Moniteur belge.

## **3. Prescription**

116. Le Trésor public bénéficie d'un délai de cinq ans maximum pour engager, quel que soit le fondement juridique, une action en responsabilité envers les dirigeants d'entreprise.

Ces cinq années « commencent à courir à partir des faits ou, s'ils ont été celés par dol, à partir de la découverte de ceux-ci ». <sup>80</sup> Il n'est pas toujours évident de déterminer avec précision le point de départ de la prescription vu que les faits peuvent consister en des actes ou des abstentions fautives.

117. En outre, si l'action civile résulte d'une infraction pénale, « elle se prescrit selon les règles du Code civil ou des lois particulières qui sont applicables à l'action en dommages et intérêts. Toutefois, cette action ne peut se prescrire avant l'action publique ». <sup>81</sup>

## **Deuxième partie : Responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise lorsqu'ils sont poursuivis devant les juridictions pénales**

118. Après avoir dépeint dans la première partie le cadre général de la responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise, il nous paraît opportun de nous intéresser de plus près aux interactions entre le fisc et les juridictions pénales.

L'administration fiscale peut-elle tirer profit des actions menées devant les autorités pénales ?

---

<sup>80</sup> Art. 2:143, §1<sup>er</sup>, tiret 4, du CSA.

<sup>81</sup> Art. 26 du Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle.

## Chapitre 1 : Paiement des créances fiscales

119. En matière fiscale, la condamnation au pénal entraîne *ipso facto* la condamnation au paiement des droits fiscaux éludés.

En effet, bien que l'action civile introduite par l'administration fiscale dans l'espoir de récupérer ses créances ne découle pas de l'infraction, elle trouve son fondement dans la loi qui impose que le Trésor public soit payé.<sup>82</sup>

120. La Cour européenne des droits de l'homme confirme d'ailleurs que cette interaction entre les procédures pénales et administratives n'entraîne pas une violation du principe *non bis in idem*, dans la mesure où elle forme un « ensemble cohérent ».<sup>83</sup>

121. L'auteur de l'infraction doit ainsi répondre de sa responsabilité fiscale bien qu'elle soit *incidente* à l'action publique menée contre lui. Cette responsabilité fondée sur une action civile reste au demeurant indépendante de l'action pénale.<sup>84</sup>

122. Concrètement, si un dirigeant d'entreprise est condamné devant les juridictions pénales, il est d'office tenu de s'affranchir des droits fiscaux liés à l'infraction qu'il a commise.

123. Il est d'ailleurs possible pour le fisc de citer directement le dirigeant devant les juridictions pénales ou de se constituer partie civile lorsqu'une procédure pénale est déjà diligentée contre lui.

## Chapitre 2 : Responsabilité fiscale solidaire

124. Dans le prolongement du principe énoncé précédemment, différents codes fiscaux prévoient une responsabilité solidaire entre les personnes auteurs ou complices d'infractions fiscales.

### 1. Nature et objet de la responsabilité solidaire

125. En l'occurrence, plusieurs sources législatives de droit fiscal contiennent respectivement des infractions qui sont spécifiques à la matière dont elles traitent.

126. Une solidarité fiscale est rattachée à certaines infractions. Ce sont généralement celles qui requièrent une intention frauduleuse.

La solidarité est notamment prévue :

---

<sup>82</sup>A. MASSET, « La responsabilité pénale dans l'entreprise », *in*, Guide juridique de l'entreprise (2e éd.), Wolter Kluwer, 2006, p.75.

<sup>83</sup>C.E.D.H., *A&B c. Norvège* 15, novembre 2016.

<sup>84</sup>Cass., 8 sept. 1999, *J.L.M.B.*, 2000, p. 312.

- à l'article 458 du Code des impôts sur les revenus, pour le paiement de l'impôt élué lui-même ;
- à l'article 73sexies du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, également pour le paiement de l'impôt élué lui-même ;
- à l'article 93 du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, pour la somme des paiements élués.

127. La Cour de cassation confirme de manière constante qu'il s'agit d'une conséquence civile ayant force de loi. Dès lors, cette mesure de solidarité s'applique d'office sans que le juge pénal ne doive la prononcer.<sup>85</sup>

128. La responsabilité fiscale porte uniquement sur les impôts élués et les intérêts moratoires se rapportant à l'infraction fiscale pour laquelle une condamnation pénale est prononcée, à l'exclusion des accroissements, des sanctions administratives et fiscales et des frais accessoires.<sup>86</sup>

## 2. Exigence d'une condamnation ou presque

129. La solidarité fiscale s'impose aux personnes condamnées comme auteurs ou complices d'infractions fiscales définies entre autres dans chacune des dispositions que nous avons énoncées au point précédent.

130. L'évolution du droit a également amené à retenir la solidarité fiscale pour les personnes *prévenues* comme auteurs ou complices des infractions fiscales lorsque « les faits constitutifs des préventions sont déclarés établis, et à condition qu'elles bénéficient au moins :

- d'une suspension du prononcé de la condamnation ou d'un sursis à l'exécution des peines prévus par la loi du 29 juin 1964 concernant la suspension, le sursis et la probation ;
- d'une condamnation par simple déclaration de culpabilité prévue à l'article 21<sup>ter</sup> du Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle ;
- de la procédure de déclaration préalable de culpabilité prévue à l'article 216 du Code d'instruction criminelle ;
- de la prescription de l'action publique ».<sup>87</sup>

## 3. Conséquences

131. Ce mécanisme de responsabilité solidaire augmente à nouveau les chances du fisc de récupérer les impôts élués puisqu'il bénéficie d'un titre exécutoire afin d'agir en recouvrement pour l'intégralité de l'impôt auprès de toutes les personnes, dans le cas présent les dirigeants

---

<sup>85</sup> Corr. Gand, 27 oct. 2000, T.F.R., 2001, 442, note S. Huyghe.

<sup>86</sup> M., DELANOTE, *op.cit.*, p. 215.

<sup>87</sup> Art 93, §1<sup>er</sup>, al. 2, du CRAF.; Art. 458, al. 2, du CIR. ; Art. 73sexies, al. 2, du CTVA.

d'entreprise, auteurs ou complices des infractions fiscales prévues par les dispositions énoncées *supra*, et ce même si elles ont bénéficié d'aménagements particuliers concernant leur condamnation.

### **Chapitre 3 : Législation *Una Via***

132. Depuis la loi du 5 mai 2019,<sup>88</sup> dénommée *Una Via*, le fisc dispose d'une action autonome devant le juge pénal.

133. Aux termes de l'article 4*bis* du Titre préliminaire du Code de procédure pénale, si une action publique est intentée pour « des faits, des indices sérieux de fraudes fiscales graves, ou encore des indices de fraude en matière d'impôts directs ou indirects » pénalement punissables aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution, l'administration fiscale peut se saisir du même juge pénal par une action civile autonome. Elle acquiert ainsi la qualité de tiers intervenant.

Il n'est plus nécessaire pour cette dernière de s'adresser aux juridictions civiles. Le juge pénal devient le juge unique qui traite intégralement l'affaire.<sup>89</sup>

Ainsi, « le juge pénal prend connaissance, outre de l'action publique, de l'action civile en vue du paiement des impôts, additionnels, accroissements, amendes administratives et fiscales et accessoires y afférents ».

134. Nous pouvons en conclure qu'il s'agit *a priori* d'une disposition qui peut s'avérer utile pour l'administration fiscale lorsqu'elle souhaite poursuivre la responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise.

En effet, si les dirigeants ont été interpellés au pénal, peu importe l'issue de la condamnation, et que le fisc qui se trouve être dans ses droits s'est saisi de ce même juge pénal, ce dernier est contraint d'accorder au fisc un titre exécutoire pour qu'il puisse recouvrer les impôts éludés auprès des dirigeants.

135. Cette pratique nous paraît avantageuse puisque même si le prévenu est acquitté pour les infractions pénales, le juge est pourtant tenu de statuer sur l'action civile. Un authentique débat fiscal a lieu sur la dette fiscale.

136. Toutefois, nous pouvons nous demander si le juge pénal possède les compétences et connaissances nécessaires pour juger des questions fiscales parfois très complexes.

137. Finalement, bien que nous saluons l'initiative législative, permettre au juge pénal de statuer intégralement sur une action autonome du fisc, n'est-il pas dénaturé de sens ?

---

<sup>88</sup>Loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social, *M.B.* 24 mai 2019.

<sup>89</sup> VAN GEELDU, C., « Harmonisation des codes fiscaux à la réforme de la procédure *una via* », disponible sur <https://jura.kluwer.be/>, 22 juin 2020.

## Conclusion

Notre travail consistait à analyser l'arsenal législatif mis à disposition du fisc par rapport à la responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise.

Bien qu'il n'y paraissait *a priori* pas forcément, le sujet dont nous avons traité introduit finalement quelques réelles problématiques.

Premièrement, du fait qu'un nombre toujours plus grandissant d'entreprises ne s'acquittent régulièrement pas de leurs dettes fiscales, le fisc ne cesse de devoir user de poursuites administratives et judiciaires dans l'espoir de récupérer ses créances échues.

Le non-paiement de l'impôt par les personnes morales est généralement dû au fait que nombreuses d'entre elles deviennent insolvables ou parce que leurs dirigeants commettent des erreurs, se comportent de manière négligente dans l'exercice de leurs fonctions, ou encore parce que ces derniers tentent de frauder.

Dans certains cas, lorsqu'une entreprise n'est plus stable financièrement, le fisc fait partie des premiers créanciers malheureux dont elle se désintéresse.

Si elle fait l'objet d'une faillite, parce qu'elle est en cessation persistante de paiement et en ébranlement de crédit, les derniers actifs de la société sont distribués entre les créanciers sur base d'une procédure fondée sur l'insolvabilité. Il peut alors s'avérer que les actifs nets restant ne soient pas suffisants pour que le fisc récupère finalement l'entièreté de ses créances éludées.

Dans d'autres cas, les dirigeants se cachent derrière leur entreprise pour mettre en œuvre des montages de fraude fiscale. Ces derniers étant toujours plus dissimulés et inventifs les uns que les autres, il est à nouveau parfois difficile pour le fisc de récupérer ses impôts.

Dans ces circonstances, le fisc doit parfois ruser pour se saisir de la meilleure action en recouvrement.

Si l'immunité des dirigeants d'entreprise est le principe, la responsabilité de ces derniers peut néanmoins être recherchée, et ce fort heureusement pour l'administration fiscale qui pourra invoquer leur responsabilité à son égard.

Deuxièmement, lorsque le fisc entend poursuivre des dirigeants d'entreprise en responsabilité, il est sans cesse confronté à des comportements fautifs, intentionnels ou non, se rattachant à des domaines du droit parfois très différents et contenus dans un certain nombre de dispositions éparses.

On ne peut qu'en déduire que le fisc doit parfaitement jongler avec l'ensemble des matières juridiques, d'autant plus s'il veut pouvoir s'en prévaloir correctement auprès des dirigeants les plus habiles. Dans cette optique et au vu de l'évolution du droit sans cesse constante, le fisc doit également être régulièrement au courant des dernières réformes qui s'attachent de manière générale au droit économique de l'entreprise.

Au cours de ces dernières années, les principales sources qui fondent la responsabilité des dirigeants ont d'ailleurs fait l'objet de réformes plus ou moins importantes. Il ne pouvait être que bénéfique d'actualiser dans notre travail l'ensemble des procédures qui peuvent être utiles au fisc pour recouvrer les impôts qui lui feraient défaut.

Ensuite, la rédaction de ce travail nous aura permis d'envisager la responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise sous un œil nouveau et éclairé.

Nous avons pu constater qu'en fonction des circonstances propres à chaque litige, une action s'avère être parfois plus appropriée qu'une autre pour mettre en cause la responsabilité fiscale des dirigeants.

Toutefois, l'action sur base de l'article 51 du Code du recouvrement, qui permet de mettre en cause la responsabilité solidaire des dirigeants pour le non-paiement répété du précompte professionnel et de la TVA, avait été spécialement élaborée pour faciliter la récupération par le fisc des dites créances.

Bien que celle-ci soit souvent privilégiée par le fisc, son champ d'application reste cependant plutôt restreint. Ce dernier est d'ailleurs toujours contraint aujourd'hui d'agir par l'intermédiaire d'autres actions dont celle de la responsabilité pour faute extracontractuelle de droit commun, qui représente finalement l'action en responsabilité « résiduelle ».

Cette responsabilité extracontractuelle, pourtant intégrée il n'y a pas si longtemps dans le CSA et bien qu'elle soit très utile dans certaines situations, n'est-elle finalement pas une façon désuète d'invoquer la responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise ?

Somme toute, quelle est la difficulté principale pour l'administration fiscale lorsqu'elle souhaite agir en recouvrement d'impôts auprès de ces derniers ?

Il s'agit de la démonstration de la faute.

En l'occurrence, celle sur base du droit commun, contenue à l'article 1382 du Code civil, ne fait référence à aucun comportement précis et inscrit dans une disposition claire. En effet, elle s'apprécie *in abstracto* en référence aux administrateurs normalement prudents et diligents placés dans les mêmes circonstances et agissant raisonnablement.

Mais, comme il a été fait pour la présomption de faute pour le non-paiement répété de la TVA et du précompte professionnel, et, pour la présomption de faute grave et caractérisée dans les

cas de fraude fiscale grave et organisée en blanchiment de capitaux<sup>90</sup>, n'est-il pas temps pour le législateur de consacrer dans les textes plus de présomptions spécifiques, attachées à toute une série de comportements négligents ou frauduleux ?

Il s'agirait d'une réelle facilitation concrète pour la récupération par le fisc de l'ensemble de ses créances fiscales.

Dans le même esprit mais concernant la loi *Una Via*, quel est l'intérêt d'ouvrir le débat d'ordre fiscal devant le juge pénal si le prévenu est relaxé ?

Il nous semble que tout l'intérêt de lier la procédure fiscale à l'action pénale réside dans le fait que le fisc puisse se prévaloir de la condamnation de l'infraction, qui n'est autre qu'un acte consacré dans une loi pour qu'il soit prohibé.

S'il y a condamnation, ce qui revient à reconnaître que l'infraction est imputable au prévenu, le fisc n'a dès lors plus besoin de démontrer la faute ou le comportement fautif de l'auteur vu que celui-ci est déjà judiciairement réprimé. Le dirigeant ne peut ainsi plus s'exonérer de sa responsabilité fiscale

Inclure des présomptions de fautes supplémentaires dans l'arsenal législatif à disposition du fisc ne permettrait-il pas finalement de se rapprocher d'une certaine « méthodologie pénale » en instaurant un modèle de faute ? Le dirigeant ne pourrait renverser la présomption que dans certaines conditions définies par la loi.

N'appartient-il pas aujourd'hui aux dirigeants d'entreprise d'assumer pleinement la charge qui leur est conférée, sous peine de voir leur responsabilité engagée ?

---

<sup>90</sup> Art. XX.225, §1<sup>er</sup>, al.2, du CDE.

## Bibliographie

### Articles de doctrine, articles de revue, monographies et ouvrages

AFSCHRIFT, T., « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006. Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A. », *JT* 2006, p. 738.

CLAUWERS, G., COUBEAU, H., « Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2006 Cour. fisc. », liv. 1-3, 2007, 1-307.

CLESSE, C. et DIZIER, J., « Dirigeant d'entreprise, un métier sous haute surveillance », Wolters Kluwer, pp. 115-199.

DAVAGLE, M., « Les responsabilités dans les ASBL - La responsabilité contractuelle et extracontractuelle des administrateurs et des représentants généraux », *in*, Mémento des ASBL, pp. 623-632.

DEBACKER, J.-M., et RALET, O., « Responsabilités des dirigeants de sociétés, Duculot, 1984, p. 174.

DELANOTE, M., « Invordering federale fiscale schulden- Specifieke aansprakelijkheden », *in*, Invordering federale fiscale schulden , pp.171-215.

DELVAUX, M.A., et DE WOLF, P., « Les responsabilités civiles des dirigeants de sociétés commerciales », *in* Le statut du dirigeant d'entreprises, Larcier, 2009, pp. 203.

DELVAUX, M., « Encore la responsabilité solidaire du dirigeant pour les dettes TVA de la société », *J.D.S.C.*, liv.1, Wolters Kluwer, 2019, pp.133-134.

DELVAUX, M., « La juridiction compétente pour connaître des litiges relatifs à la responsabilité solidaire des dirigeants de sociétés en matière de précompte professionnel et de T.V.A. », *J.D.S.C.*, 2017, p. 188.

DESCHRIJVER, D., « Enkele vraagpunten met betrekking tot het nieuwe stelsel inzake de aansprakelijkheid van bestuurders in fiscale zaken », tome 3, 2008, p.199.

FAGNART, J., « La responsabilité des administrateurs de sociétés », *in*, Responsabilités - Traité théorique et pratique , Titre II, Liv. 24, pp. 1-82.

JASSOGNE, C., et LEBEAU, J., « La responsabilité des dirigeants », *in*, La responsabilité des dirigeants de société, pp. 19-102.

MASSET, A. « La responsabilité pénale dans l'entreprise », *in*, Guide juridique de l'entreprise (2e éd.), Wolter Kluwer, 2006, p.75.

STEVENART MEEUS, F., « Manuel de procédure fiscale », *in*, La présomption légale (réfragable) de faute prévue à l'article 93undeciesC CTVA s'applique-t-elle également à un gérant (statutaire) d'une société qui, au moment où les dettes fiscales sont nées, n'était de facto

plus impliqué dans la gestion de la société et a omis de donner sa démission (et de la faire publier) ? Cour. fisc., liv. 5, 2016, pp. 538-541.

VAN HISSENHOVEN, P., « La responsabilité des administrateurs d'une ASBL pour des dettes fiscales », liv.1, 2011, pp.1-4.

VAN RYN, J. et DIEUX, X., « La responsabilité des administrateurs ou gérants d'une personne morale à l'égard des tiers », *J.T.*, 1988, p. 401.

VEROUGSTRAETE, I., « Manuel du curateur à la faillite », Ed. Swinnen H., 1987.

VOY, P., et DE WOLF, F « Le conseil d'administration : répartition, délégation de pouvoirs et mandats spéciaux », *J.T.*, pp. 217-224.

### **Jurisprudence**

C.E.D.H., *A&B c. Norvège* 15, novembre 2016.

Cour Const., 29 mars 2012, 20/2012 et 52/2012.

Cass., 10 avril 1970, *Pas.*, 1970, I, p.682.

Cass., 8 sept. 1999, J.L.M.B., 2000, p. 312.

Cass., 21 septembre 2012, F.J.F., 2013/7, p. 641.

Cass. 19 septembre 2014, F.12.0203.N

Cass., (1<sup>re</sup> ch.), 17 décembre 2015, J.D.S.C., 2017, p. 211.

Cass. 11 mars 2016, F.15.0118.F

Cour d'appel, Bruxelles, 14 septembre 2011, R.G. 2008/AR/177.

Civ. Anvers, 12 juin 1995, T.R.V. 1996, 67.

Liège, 26 octobre 2001, R.G. 2000/223.

Civ. Bruxelles, 4 mai 2007, F.J.F., 2008/30.

Civ. Bruges, 8 septembre 2003, J.D.S.C., 2005, p. 163.

Anvers, 18 mai 2010, F.J.F., 2011/34, p. 134.

Liège, 8 juin 2011, F.J.F., 2012/6, p. 620.

Anvers, 13 novembre 2015, J.D.S.C., 2017, p. 184.

Bruxelles, 9 février 2011, R.G. 2005/1153.

Bruxelles (6<sup>ème</sup> ch.) 11 mai 2011, *F.J.F.* 2013, liv. 3, p. 247.

Corr. Gand, 27 oct. 2000, *T.F.R.*, 2001.

### **Textes légaux**

Loi programme du 20 juillet 2006, *M.B.*, 28 juillet 2006.

Loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, *M.B.*, 30 avril 2019.

Loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social, *M.B.* 24 mai 2019.

*Doc. parl.*, Chambre, sess. ord. 2005-2006, 2517/002, pp. 6 -19.

### **Articles sur internet**

VAN GEELDU, C., « Harmonisation des codes fiscaux à la réforme de la procédure una via », disponible sur <https://jura.kluwer.be/>, 22 juin 2020.