

Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "La responsabilité des administrateurs à l'égard des créances fiscales dans le cadre d'une procédure d'insolvabilité : fait-on réellement saigner une pierre ?"

Auteur : Gillard, Emilie

Promoteur(s) : Oprenyeszk, Jordan

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

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2023-2024

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/19769>

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 des administrateurs à l'égard des créances fiscales dans le cadre d'une procédure d'insolvabilité :

Fait-on réellement saigner une pierre ?

Emilie GILLARD

Travail de fin d'études : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisations en Droit fiscal

Année académique 2023-2024

Coordination :

Marc BOURGEOIS
Sabine GARROY

Promoteur :

Jordan OPRENYESZK

RÉSUMÉ

En interrogeant notamment magistrats et curateurs quant à la mise en cause de la responsabilité des dirigeants de sociétés dans le cadre de procédures d'insolvabilité, la réponse qui nous a été le plus fréquemment rapportée est que celle-ci n'est pratiquement jamais mise en cause.

La raison de cette absence de contentieux peut paraître évidente : dans la majorité des situations (et sauf quelques exceptions), lorsque survient une situation d'insolvabilité, l'administrateur prudent et diligent a, généralement, déjà donné de sa personne, de sorte que, soit aucune faute ne peut lui être reprochée, soit il n'y a, de toute évidence, aucune chance qu'un jugement de condamnation puisse un jour être exécuté. La réponse qui nous a souvent été donnée consiste en cette simple expression, néanmoins souvent rappelée par les professeurs de droit : « On ne fait pas saigner une pierre ».

Néanmoins, dans la pratique, nous constatons qu'outre les mandataires de justice, un autre acteur tend de plus en plus régulièrement à mettre en cause la responsabilité des administrateurs et gérants : l'administration fiscale. Ceci n'est point chose étonnante, dans la mesure où procédure d'insolvabilité rime généralement avec pertes de recettes fiscales pour l'administration.

Celle-ci se voit, par ailleurs, grandement facilitée dans la mise en cause de la responsabilité des gérants de sociétés par l'introduction, par le législateur, d'une présomption de faute, en cas de manquement répété par la société au paiement de ses dettes fiscales. Il n'est, dès lors, pas rare de voir fleurir de nombreuses actions judiciaires, tendant, pour l'administration fiscale, à limiter au maximum la perte de recettes fiscales.

Le risque, dans la pratique, est dès lors bien réel que l'administration fiscale ne se contente pas de l'ouverture d'une procédure de faillite, mais déplace le débat de la société vers la responsabilité de son administrateur, lequel sera inquiété sur son patrimoine personnel.

Si la question de la responsabilité des administrateurs de sociétés pour des créances fiscales n'est pas régulièrement abordée en doctrine, celle-ci est, en revanche, l'objet d'une jurisprudence abondante de la part des cours et tribunaux.

La présente contribution a, dès lors, pour objet de tracer les contours de cette source de responsabilité, de plus en plus mise en cause par l'Etat belge, afin d'évaluer si le constat posé par différents acteurs du monde judiciaire, suivant lequel « on ne fait pas saigner une pierre » s'avère exact dans les rapports de l'administrateur de société envers l'Etat belge.

REMERCIEMENTS

Ce mémoire marque la fin de deux années consacrées à l'étude du droit fiscal sous toutes ses coutures. Parvenir au bout de ce travail n'a pas été une mince affaire, et je n'y serais pas parvenue sans l'aide et le soutien de certaines personnes.

Je voudrais donc aujourd'hui témoigner ma reconnaissance pour leur précieux conseils.

Je souhaite tout d'abord remercier mon promoteur, Monsieur OPRENYESZK, lequel m'a permis, au travers de la présente contribution, d'allier deux matières qui me sont chères, à savoir le droit de l'insolvabilité et le droit fiscal. Il n'est, en effet, à mon sens, aucun bon curateur qui ne maîtrise pas la matière fiscale.

Ensuite, je tenais à remercier toutes les personnes que j'ai rencontrées dans le cheminement de ce mémoire, et qui m'ont aidée, de près ou de loin, à forger ma réflexion.

En dernier lieu, je souhaite remercier ma famille et mon compagnon, pour leur soutien inconditionnel et leurs encouragements tout au long de ces deux années, et sans l'aide précieuse desquels je ne serais pas où j'en suis aujourd'hui.

TABLE DES MATIÈRES

RÉSUMÉ	3
REMERCIEMENTS.....	4
INTRODUCTION	7
SECTION 1 : L’ACTION RÉSERVÉE A L’ADMINISTRATION FISCALE – ARTICLE 51 CRAF.....	9
A.- Dispositions légales et fondement de la responsabilité	9
B.- Mise en œuvre de la responsabilité – éléments constitutifs	10
1) <i>Champ d’application personnel - notion d’administrateur</i>	10
i. Qui ?	10
ii. Quand ?	11
2) <i>Élément matériel - fait générateur de la responsabilité et présomption de faute</i> ..	13
i. La faute	14
i.1. Les administrateurs chargés de la gestion journalière de la société	14
i.1.1. Ecartement de la présomption en cas de difficultés financières ayant mené à une procédure d’insolvabilité	15
i.1.2. Renversement de la présomption	18
i.2. Les autres administrateurs de sociétés.....	20
ii. Le lien causal et le dommage	22
3) <i>Recevabilité de l’action et éléments procéduraux</i>	24
4) <i>Quantum du dommage</i>	26
i. Le premier manquement.....	26
ii. Les manquements survenus entre l’avertissement préalable et la citation ...	28
SECTION 2 : LE CSA OU LE RÈGNE DE LA MARGINALE TOETSING	30
SECTION 3 : LE CODE DE DROIT ÉCONOMIQUE ET LES MOYENS D’ACTION DU CURATEUR.....	32
SECTION 4 : QUESTIONS CHOISIES	33
A.- Action de l’administration fiscale et monopole du curateur : compatibilité ?..	33
B.- Responsabilité de l’administrateur et faillite personnelle : et si tout cela n’avait servi à rien ?	34
CONCLUSION.....	37
BIBLIOGRAPHIE.....	38

INTRODUCTION

En matière d’insolvabilité des entreprises, l’année 2023 a été un véritable bouleversement, en raison, principalement, de l’introduction de la loi du 07 juin 2023 transposant la directive 2019/1023 du Parlement européen et du Conseil dite directive « Insolvabilité »¹. Cette loi a fondamentalement revu bon nombres de principes établis en la matière, que ce soit dans le domaine de la faillite ou du droit de la réorganisation judiciaire.

En termes statistiques, l’année 2023 a également été synonyme de 10.243 ouvertures de procédures de faillite en Belgique, soit une augmentation d’environ 10% en comparaison avec l’année 2022, suivant les chiffres de STATBEL².

L’ouverture d’une faillite menant généralement à une perte de recettes pour l’Etat, il est aisé de comprendre que ce dernier, voyant l’un de ses débiteurs lui échapper, tente, autant que faire se peut, de récupérer une partie de son impôt auprès d’un débiteur distinct, généralement en la personne du dirigeant d’entreprise.

Il n’est, en effet, un secret pour personne, que le fait de recourir à la forme sociétaire pour exercer son activité professionnelle recouvre de nombreux avantages, dont, précisément, une certaine protection contre les créanciers en cas de faillite. Cela est d’autant plus vrai lorsque la société revêt une forme à responsabilité limitée³.

Néanmoins, parmi les créanciers de la société ou de son administrateur, certains disposent de moyens d’action exorbitant le droit commun, notamment face à une situation d’insolvabilité⁴. Si l’on pense avant toute chose aux institutions bancaires, qui sont souvent avisées de contracter différentes sûretés et garanties légales, il échet de rappeler que les créanciers dits institutionnels, et en particulier l’administration fiscale, ne sont pas démunis de tout moyen d’action, loin s’en faut.

L’Etat belge dispose, en effet, d’un arsenal législatif à sa disposition, lui permettant d’engager individuellement la responsabilité des dirigeants d’entreprises. Tentant de limiter la fuite de recettes fiscales, l’administration recherche, de manière de plus en plus régulière, la responsabilité des administrateurs de sociétés⁵.

¹ Loi du 07 juin 2023 transposant la directive (UE) 2019/1023 du Parlement européen et du Conseil du 20 juin 2019 relative aux cadres de restructuration préventive, à la remise de dettes et aux déchéances, et aux mesures à prendre pour augmenter l’efficacité des procédures en matière de restructuration, d’insolvabilité et de remise de dettes, et modifiant la directive (UE) 2017/1132 et portant des dispositions diverses en matière d’insolvabilité, *M.B.*, 07 juillet 2023.

² Rapport mensuel de STATBEL sur l’évolution du nombre de faillites et de pertes d’emploi en Belgique – décembre 2023, 19 janvier 2024, disponible sur www.statbel.fgov.be.

³ H. CULOT et O. MARESCHAL, « Responsabilité des dirigeants en cas de non-paiement des dettes fiscales » in S. GARROY et R. AYDOGDU (dir.), *Entreprises en difficulté et fiscalité*, Limal, Anthémis, 2023, p.258.

⁴ P. DE WOLF et I. VERMEIREN, « La responsabilité des administrateurs dans le CSA : à qui la faute et à qui l’action ? », in HENRI. J (dir.), *La responsabilité des dirigeants de sociétés, associations et fondations*, 1^e éd., Bruxelles, Larcier, 2022, p. 114.

⁵ G. DE SAUVAGE et L. VAN DEN ABEELE, « Responsabilité des dirigeants en matière fiscale : présomption de faute et renversement de la charge de la preuve : une jurisprudence bien établie », *R.G.C.F.*, 2022/3-4, p. 223.

La présente contribution a pour objet de mettre en exergue les différents modes d'action à la disposition de l'administration fiscale visant à mettre en cause la responsabilité des dirigeants de sociétés pour des dettes fiscales dans le cadre de procédures d'insolvabilité⁶.

Dans une section principale, nous examinerons les dispositions réservées à l'administration fiscale, reprises au chapitre 3 du Code du Recouvrement Amiable et Forcé des créances fiscales et non fiscales (ci-après le CRAF).

Nous relèverons que l'administration fiscale dispose, en effet, d'une action tout à fait particulière en cas de non-paiement, par la société de ses dettes TVA et de précompte professionnel. L'article 51 du CRAF prévoit, à cet égard, une présomption de faute dans le chef du dirigeant, présomption pouvant, tour à tour, être écartée ou renversée. Nous nous pencherons, dans ce cadre, successivement sur les conditions d'application de cette disposition, à savoir, notamment, la faute de l'administrateur et la présomption en faveur de l'administration fiscale, le dommage et son quantum, la nature des dettes fiscales visées etc.

Dans un second temps, nous nous pencherons sur les causes de responsabilité prévues dans le Code des sociétés et associations. Celles-ci, peu nombreuses, permettent néanmoins à la fois à la société elle-même, mais également à tout tiers, de mettre en cause la responsabilité du dirigeant, sous réserve du contrôle marginal qui pourra être effectué par les cours et tribunaux.

Enfin, dans un troisième temps, nous nous pencherons brièvement sur les causes de responsabilité issues du Code de droit économique, et, en particulier sur l'action en comblement de passif, régulièrement invoquée par les curateurs ou autres créanciers de la société faillie.

Nous clôturerons cette contribution par quelques questions choisies, lesquelles ont été portées à notre attention par notre pratique de la matière et qui ont contribué à élargir notre réflexion.

⁶ Voy. notamment J. KRAHAY, *Les entreprises en difficulté – 100 questions réponses*, Bruxelles, Larcier-Intersentia, 2023, pp. 75 et 76.

SECTION 1 : L'ACTION RÉSERVÉE A L'ADMINISTRATION FISCALE – ARTICLE 51 CRAF

A.- Dispositions légales et fondement de la responsabilité

La mise en cause de la responsabilité des dirigeants d'entreprise en cas de défaut de paiement de la TVA et/ou du précompte professionnel est loin d'être neuve. Initialement introduite par la loi du 20 juillet 2006, et contenue aux articles 442 *quater* du CIR (en ce qui concerne le précompte professionnel) et 93 *undecies* du Code de la TVA (en ce qui concerne la TVA), ces deux dispositions ont récemment été abrogées pour être réinsérées à l'identique dans le Code du Recouvrement Amiable ou Forcé des créances fiscales ou non fiscales⁷.

Cette disposition entend rendre les dirigeants de la société solidairement responsables du paiement du précompte professionnel et de la TVA en cas de manquement de la société à ses propres obligations en la matière⁸.

Si le principe de la limitation de la responsabilité du dirigeant d'entreprise, contenu à l'article 2 :49 du Code des Sociétés et Associations (ci-après le CSA), lequel énonce : « *les personnes morales agissent par leurs organes dont les pouvoirs sont déterminés par le présent code, l'objet et les statuts. Les membres de ces organes ne contractent aucune responsabilité personnelle relative aux engagements de la personne morale* », est on ne peut plus clair, le nouvel article 51 du CRAF permet cependant à l'administration de rendre l'administrateur solidairement responsable de certaines dettes fiscales impayées par la société⁹.

Nous constatons, par ailleurs, dans la pratique, que si la responsabilité du dirigeant d'entreprise est peu souvent actionnée par les curateurs, l'administration fiscale a, en revanche, de plus en plus tendance à l'invoquer, même en dehors des situations d'abus manifeste¹⁰.

L'article 51 du CRAF, en son premier paragraphe, énonce ainsi que le dirigeant est, en cas de manquement par une société à ses obligations de paiement du précompte professionnel ou de la TVA, solidairement responsable de ce paiement, lorsque ce dernier a commis une faute (au sens de l'article 1382 de l'ancien Code civil), faute commise dans l'exercice de ses fonctions et ayant contribué au manquement de l'obligation de paiement par la société dans laquelle l'administrateur exerce son mandat¹¹.

Comme le rappelle par ailleurs utilement N. VAN DAMME, si la responsabilité fondée sur l'article 51 CRAF « *concerne au premier chef les administrateurs chargés de la gestion journalière auxquels, dans le cadre de leur mandat, incombent les tâches de déclarer et d'acquitter le précompte professionnel et la taxe sur la valeur ajoutée, elle peut, toutefois, être*

⁷ Voy. Art 51 CRAF et M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden – algemeen kader*, Mechelen, Kluwer, 2020, p. 5.

⁸ J.F. GOFFIN et G. DE SAUVAGE, « La responsabilité civile des dirigeants de société en matière fiscale », *R.G.C.F.*, 2008/5, p. 373.

⁹ Comm. Hainaut, div. Charleroi, R.G. A/15/02132, inédit, voy. annexe.

¹⁰ A. ZENNER, *Traité du droit de l'insolvabilité*, Limal, Anthémis, 2020, p. 1540.

¹¹ Voy. T.E. Hainaut, diiv. Mons, 04 juillet 2023, R.G. A/22/00629 et N. VAN DAMME, « La responsabilité des administrateurs de sociétés pour les dettes fiscales et sociales de la société », in A. DURIAU *et alii.* (dir.), *Les entreprises à l'épreuve du droit de la responsabilité civile extracontractuelle*, 1^{er} éd., Bruxelles, Larcier, 2022, p. 30.

étendue aux autres administrateurs de la société ou de la personne morale, lorsque l'absence de paiement du précompte professionnel ou de la taxe sur la valeur ajoutée dû est la conséquence d'une faute commune à plusieurs administrateurs ou de fautes concurrentes dans le chef de ces administrateurs »¹².

Il en découle, dès lors, une responsabilité dite « en cascade », dont il paraît utile de rappeler les contours et conditions d'application.

B.- Mise en œuvre de la responsabilité – éléments constitutifs

1) Champ d'application personnel - notion d'administrateur

i. Qui ?

Si le 1^{er} paragraphe de l'article 51 du CRAF vise, au premier plan « *le ou les dirigeants de la société ou de la personne morale chargés de la gestion journalière de la société ou de la personne morale* », le législateur s'empresse d'ajouter, aux alinéas suivants que :

« Cette responsabilité solidaire peut être étendue aux autres dirigeants de la société ou de la personne morale lorsqu'une faute ayant contribué au manquement visé à l'alinéa 1^{er} est établie dans leur chef.

Par dirigeants de la société ou de la personne morale au sens du présent article, il y a lieu d'entendre toutes les personnes qui, en fait ou en droit, détiennent ou ont détenu le pouvoir de gérer la société ou la personne morale, à l'exclusion des mandataires de justice »¹³.

Ainsi, deux types d'administrateurs sont visés par la disposition précitée. La doctrine précise à cet égard qu'il s'agit bien d'une responsabilité en cascade, « *puisque'elle vise, en premier lieu, les dirigeants chargés de la gestion journalière, avant de s'étendre aux autres dirigeants de droit ou de fait* »¹⁴.

Dans un premier temps, le CRAF vise ainsi les dirigeants *chargés de la gestion journalière* de la société¹⁵. La doctrine nous rappelle utilement à cet égard qu'est constitutif d'un acte de gestion journalière l'acte qui soit n'excède pas les besoins de la vie quotidienne de la société, soit ne justifie pas l'intervention de l'organe d'administration en raison de son intérêt mineur ou de son caractère urgent¹⁶. Est, dès lors, visé l'administrateur chargé des affaires courantes de la société.

Dans un second temps, sont également visés les *autres dirigeants* de la société (de droit ou de fait), pour autant qu'une faute soit établie dans leur chef. Si la notion de dirigeant de droit recouvre les « *administrateurs, membres du comité de direction et délégués à la gestion journalière, les gérants de sociétés et les membres du conseil de surveillance* », C. JASSOGNE

¹² N. VAN DAMME, *ibid.*, p. 31.

¹³ Art 51, §1^{er}, alinéas 2 et 3 CRAF.

¹⁴ P. DE WOLF, *Le régime général de la responsabilité civile des administrateurs*, Séminaire Vanham & Vanham, 31 janvier 2019, p. 25.

¹⁵ H. CULOT et O. MARECHAL, *op. cit.*, p. 266.

¹⁶ H. CULOT et alii., *Société à responsabilité limitée*, 1^e éd., Bruxelles, Larcier, 2023, p. 146.

et J.-PH. LEBEAU définissent l'administrateur de fait comme étant celui qui « *sans avoir été régulièrement investi des pouvoirs nécessaires à cette fin, se comporte effectivement comme dirigeant de la société, en prenant – seul ou avec d'autres – des décisions qui étaient réservées à l'organe de gestion* »¹⁷.

Il ressort, de ce fait, du libellé même de la disposition légale que « *le système mis en place réserve un sort différent en fonction de la catégorie de dirigeants. En effet, le second paragraphe (...) qui traite de la présomption de faute, concerne uniquement le manquement visé au §1^{er}, alinéa 1^{er}, c'est-à-dire le manquement reproché aux personnes chargées de la gestion journalière. Il n'est pas fait référence à l'alinéa 2, qui vise les autres dirigeants. Dès lors qu'elle déroge au droit commun, la présomption de faute doit être de stricte interprétation. Celle-ci n'est pas applicable aux autres dirigeants de fait ou de droit. Ces derniers seront responsables des dettes fiscales de la société uniquement en cas de manquement personnel ayant contribué au non-paiement fautif de l'impôt* »¹⁸.

L'établissement de la faute requise étant plus aisée dans le chef de l'administrateur chargé de la gestion journalière, dans la mesure où l'administration fiscale bénéficie de la présomption énoncée à l'article 51 CRAF « *censée faciliter l'action de l'administration fiscale à l'encontre des dirigeants de sociétés* », c'est, dès lors, à notre sens, à juste titre que le Tribunal de Commerce du Hainaut, division Mons (désormais Tribunal de l'entreprise) a décidé, qu'il revenait à l'Etat belge d'apporter la preuve visant à démontrer qu'en fait, la nature de l'activité de l'administrateur dont la responsabilité est recherchée était caractéristique de la gestion journalière et ce, dans l'objectif de rendre la présomption susmentionnée applicable¹⁹.

ii. Quand ?

Une fois les personnes incluses sous le vocable « administrateurs » identifiées, reste à se poser la question de savoir jusqu'à quand celles-ci peuvent être tenues des dettes fiscales de la société dans laquelle ils exercent leur mandat. En effet, l'article 51 §1^{er} du CRAF énonce, en son 3^{ème} alinéa que par dirigeant de la société « *il y a lieu d'entendre toutes les personnes qui détiennent ou ont détenu le pouvoir de gérer la société* ». Nous pouvons, dès lors, conclure, à la lecture de la disposition, que même en cas de successions d'administrateurs, le cas échéant moyennant décharge, la responsabilité de ces derniers reste soumise aux dispositions susmentionnées.

A cet égard, P. DE WOLF et M-A. DELVAUX exprimaient déjà, relativement aux anciens articles 442 *quater* CIR et 93^{undecies} CTVA qu'« *en cas de succession de dirigeants dans le temps, un dirigeant sortant sera responsable jusqu'à sa sortie effective. Le nouveau dirigeant ne pouvant être tenu responsable des arriérés de dettes fiscales antérieurs à son entrée, la*

¹⁷ I. VEROUGSTRAETE, *Manuel de l'insolvabilité de l'entreprise*, Liège, Wolters Kluwer, 2019, p. 1467 et C. JASSOGNE et J.-Ph LEBEAU, *La responsabilité des dirigeants de société*, Liège, Wolters Kluwer, 2016, p. 97. Sur la notion de dirigeant de fait, voir notamment l'article 489 du Code pénal ; voir aussi U. DE CORDT et alii, *La société anonyme*, R.P.D.B., Bruxelles, Bruylant, 2014, pp. 406-407 et J-F. GOFFIN, *Responsabilité des dirigeants de sociétés*, 3^e éd., Larcier, 2012, pp. 76 et s.

¹⁸ Comm. Hainaut, div Charleroi, R.G. A/16/01808- A/16/00011, inédit, p. 5.

¹⁹ A. JANSEN, « Responsabilité des dirigeants de sociétés à l'égard de l'administration fiscale (loi-programme du 20 juillet 2006) : l'administration ouvre le feu ! », D.A.O.R., 2010/2, n° 94, p. 186 et Comm. Hainaut, Div, Charleroi, R.G. A/16/01808-A/16/00011, *op. cit.*, p. 6.

présomption de faute ne s'appliquera qu'aux dirigeants auxquels le nombre requis de défaut de paiement serait imputable »²⁰.

Il conviendra dès lors que l'administrateur de société démissionnaire se montre extrêmement prudent, au risque de voir sa responsabilité engagée nonobstant la démission actée par l'assemblée générale concernée.

En effet, le Tribunal de l'entreprise du Hainaut, division Mons, se prononçant sur l'opposabilité à l'Etat belge de la démission d'un administrateur a eu l'occasion de dire pour droit que *« Monsieur S. a été nommé en qualité de gérant de la SPRL A. par décision de l'assemblée générale du 30.04.2012 publiée aux annexes du Moniteur belge en date du 29.05.2012, avec pouvoir d'exercer seul et de façon illimitée tous les actes nécessaires ou utiles à la réalisation de l'objet social de la société. Monsieur S. indique avoir démissionné de cette fonction par acte du 02.05.2012, mais déposé au greffe seulement le 20.03.2015 et publié le 01.04.2015. (...) Conformément à l'article 76 du code des sociétés, « les actes et indications dont la publicité est prescrite ne sont opposables aux tiers qu'à partir du jour de leur publication par extraits ou par mention aux Annexes du Moniteur belge, sauf si la société prouve que ces tiers en avaient antérieurement connaissance » »²¹.*

Et le juge de conclure *« Monsieur S. revêt dès lors la qualité de gérant de la SPRL A. jusqu'au 01.04.2015, date à partir de laquelle sa démission est opposable à l'Etat belge »²².* Le tribunal juge, ainsi, recevable la demande de l'Etat belge introduite par citation du 04.08.2015 et relatives à des dettes TVA et de précompte professionnel portant sur une période de 2011 à 2015.

Dans le même ordre d'idées, le même tribunal précise que *« si la démission de Monsieur G. de son mandat de gérant a été acceptée par l'assemblée générale du 10 janvier 2019, elle n'a été publiée aux annexes du Moniteur belge que le 08 février 2019 et c'est bien cette date dont il faut tenir compte pour l'opposabilité de cette démission à l'Etat belge. En effet, l'extrait de l'AG relatif à la cessation de fonction de gérant doit être publiée aux annexes du Moniteur belge, conformément à l'article 72, 2° du Code des sociétés et l'article 76 du même code dispose que « les actes et indications dont la publicité est prescrite ne sont opposables aux tiers qu'à partir du jour de leur publication (...) sauf si la société prouve que ces tiers en avaient antérieurement connaissance ». C'est donc en contrariété avec cette disposition que Monsieur G. considère qu'il n'y aurait « nul besoin d'une telle preuve » dès lors que la publication de sa démission « a été effectuée dans un délai cohérent » et que l'Etat belge « ne peut sérieusement contester la date du 10 janvier 2019 comme celle de sa démission »²³.*

On ne saurait, dès lors, que trop conseiller aux administrateurs prudents et diligents de s'assurer de la bonne opposabilité de leur acte de démission.

²⁰ M.-A. DELVAUX et P. DE WOLF, « Les responsabilités civiles de dirigeants de sociétés commerciales », in Y. DE CORDT (dir.), *Le statut du dirigeant d'entreprise*, 1^{er} éd., Bruxelles, Larcier, 2009, p. 281

²¹ Comm. Hainaut, div. Charleroi, R.G. A/16/01808-A/16/00011, *op. cit.*, p. 7.

²² Comm. Hainaut, div. Charleroi, R.G. A/16/01808-A/16/00011, *ibidem.*, p. 7.

²³ T.E.. Hainaut, div. Mons, 04 juillet 2023, R.G. A/22/00629, *op. cit.*, p. 9.

2) *Elément matériel - fait générateur de la responsabilité et présomption de faute*

Le premier paragraphe de l'article 51 du CRAF énonce qu'« *en cas de manquement, par une société (...) à son obligation de paiement du précompte professionnel ou de la taxe sur la valeur ajoutée en sa qualité d'assujetti, le ou les dirigeants de la société ou de la personne morale chargée de la gestion journalière de la société ou de la personne morale sont solidairement responsables du paiement du précompte professionnel ou de la taxe sur la valeur ajoutée si le manquement est imputable à une faute au sens de l'article 1382 du Code civil, qu'ils ont commise dans la gestion de la société ou de la personne morale* »²⁴.

Le premier élément constitutif de l'action en responsabilité visée par l'article 51 du CRAF – bien que celui-ci puisse paraître évident – consiste en un manquement par la personne morale à son obligation de paiement du précompte professionnel et/ou de la taxe sur la valeur ajoutée. À cet égard, la doctrine précise qu'il doit s'agir d'un défaut de paiement dans le chef de la personne morale, que ce défaut soit partiel ou total²⁵. L'administrateur ne peut, dès lors, se retrancher derrière un paiement partiel par la personne morale pour limiter sa propre responsabilité²⁶.

À cet égard, le Tribunal de l'entreprise du Hainaut, division Mons, a eu l'occasion de préciser, dans un jugement du 04 juillet 2023 que « *il [l'administrateur] ne collabore nullement à la charge de la preuve et se contente de dénoncer la circonstance que la société ne soit pas partie à la présente cause, ce qui ne constitue nullement une conditions de fondement (et encore moins de la recevabilité) de l'action de l'Etat belge* »²⁷. En l'espèce, l'administrateur estimait que la preuve du défaut de paiement par la société ne serait pas établie par l'administration fiscale, à défaut pour elle d'avoir appelé la société à la cause pour vérifier l'existence de la taxe²⁸.

Par ailleurs, l'action introduite par l'administration fiscale sur pied de l'article 51 du CRAF étant bien une action en responsabilité, il convient que celle-ci démontre la réunion des éléments constitutifs de la responsabilité civile, à savoir le triptyque faute, dommage et lien causal²⁹. En effet, la personne morale étant, en principe, redevable de ses propres impôts, il convient que l'administration fiscale établisse la faute de l'administrateur, dans le cadre de la gestion de la société, afin que ce dernier puisse être déclaré solidairement responsable des dettes fiscales éludées. La Cour de cassation a, à cet égard, déjà précisé que l'action contre le dirigeant ne pouvait en aucun cas être considérée comme une action visant à l'indemnisation d'un préjudice subi. Il n'est, en effet, pas question d'évaluer un dommage dans son chef³⁰.

²⁴ Article 51 §1^{er} CRAF.

²⁵ P. DE WOLF et G. STEVENS, « La société anonyme – responsabilité des administrateurs », in C. JASSOGNE (dir.), *Traité pratique de droit commercial*, T. IV, Wolters Kluwer, 2014, p. 315.

²⁶ J. FAGNART, « Livre 24 : la responsabilité des administrateurs de sociétés », in X., *Responsabilités – Traité théorique et pratique*, Wolters Kluwer, 2015, p. 44.

²⁷ T.E.. Hainaut, div. Mons, 04 juillet 2023, R.G. A/22/00629, *op. cit.*, inédit.

²⁸ Nous nous joignons à l'analyse du Tribunal, dans la mesure où ni la législation, ni l'interprétation qui en est effectuée par les cours et tribunaux ne requièrent que la société dont question – laquelle se trouve bien souvent en situation de faillite – soit appelée à la cause.

²⁹ J.F. GOFFIN et G. DE SAUVAGE, « La responsabilité civile des dirigeants de société en matière fiscale », *op. cit.*, p. 373.

³⁰ H. CULOT et O. MARESCHAL, *op. cit.*, p. 268 et Cass., 17 décembre 2015, *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p. 750, note S. DE GEYTER, « Aansprakelijkheid van bestuurders voor fiscale schulden: een materiële bevoegdheid van de

i. La faute

Ainsi, la responsabilité des administrateurs fondée sur l'article 51 du CRAF « *suppose tout d'abord une faute commise par l'administrateur au sens des articles 1382-1383 de l'ancien Code civil* »³¹. Th. AFSCHRIFT précisait, déjà en 2010 que « *le fait qu'il s'agisse d'une responsabilité solidaire et non d'une simple obligation solidaire de paiement, a des conséquences juridiques importantes, puisqu'il implique qu'il faudra raisonner, pour l'application de ce texte, sur base des règles relatives à la responsabilité civile, notamment l'article 1382 du Code civil expressément cité* »³².

En ce qui concerne la faute requise par la disposition précitée, deux situations doivent être distinguées, suivant la qualité de l'administrateur visé. En effet, comme mentionné *supra*, le régime de responsabilité mis en place est un régime en cascade, aux termes de laquelle sont d'abord visés les administrateurs chargés de la gestion journalière de la personne morale, puis, dans un second temps, les autres dirigeants de la personne morale lorsqu'une faute est établie dans leur chef³³.

i.1. Les administrateurs chargés de la gestion journalière de la société

D'une part, en ce qui concerne les administrateurs chargés de la gestion journalière de la personne morale, l'article 51 §2 du CRAF énonce une *présomption juris tantum* suivant laquelle le non-paiement répété par la société ou la personne morale est, sauf preuve contraire, présumé résulter d'une faute de leur part³⁴. La présomption établie est, néanmoins, réfragable dans le chef de l'administrateur visé³⁵. L'introduction d'une telle présomption a, par ailleurs, suivant la doctrine spécialisée, grandement facilité l'action de l'administration à l'encontre des dirigeants de société, « *dérogant une nouvelle fois, cette fois à l'avantage de l'administration fiscale, au principe général selon lequel le demandeur en responsabilité doit démontrer la faute de celui dont il attend réparation* »³⁶.

Le législateur précise également ce qu'il convient d'entendre par « *inobservation répétée de l'obligation de paiement* » au sens de l'article 51 du CRAF :

- En ce qui concerne le précompte professionnel, la loi entend le défaut de paiement d'au moins deux dettes échues au cours d'une période d'un an, s'il s'agit d'un redevable trimestriel, ou trois dettes échues s'il s'agit d'un redevable mensuel ;

rechtbank van koophandel ». Voy. également C. BUYASSE, « Le fisc ne peut pas réclamer le pr. prof. éludé au titre de dommages-intérêts », *Fiscologie*, 2016, n° 1460, pp. 1-3.

³¹ N. VAN DAMME, « La responsabilité des administrateurs de sociétés pour les dettes fiscales et sociales de la société », *op. cit.*, p. 32.

³² Th. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie) : 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. », *J.T.*, 2006, n° 5, p. 86, cité dans A. JANSEN, *op. cit.*, p. 192.

³³ A. COIBION, « Développements récents en matière de responsabilité des dirigeants : l'arrêt de la Cour de cassation du 20 juin 2005 et la loi-programme du 20 juillet 2006 », *C.J.*, 2006/4-5, p. 54.

³⁴ H. CULOT et O. MARECHAL, *op. cit.*, p. 269 et art 51 §2 CRAF.

³⁵ Voy. par exemple Civ. Hainaut, div. Mons, 09 mai 2023, R.G. A/22/00615, www.monkey.be

³⁶ P. DE WOLF et I. VERMEIREN, *op. cit.*, p. 116; voy. Également A. JANSEN, *op. cit.*, pp. 186 et s.

- En matière de TVA, la loi entend le défaut de paiement d'au moins deux dettes échues au cours d'une période d'un an, s'il s'agit d'un redevable trimestriel, ou trois dettes échues s'il s'agit d'un redevable mensuel³⁷.

Il convient, en outre, de préciser que les défauts reprochés « *ne doivent pas être nécessairement consécutifs. Il suffit qu'ils interviennent durant une année (à savoir 365 jours et non une année calendrier)* »³⁸.

Le législateur prévoit, nonobstant, que cette présomption peut à la fois être écartée, ou renversée par l'administrateur mis à la cause. En effet, « *le troisième paragraphe de l'article 51 constitue une exception à la présomption instituée par le deuxième paragraphe, lorsque le non-paiement provient de difficultés financières qui ont donné lieu à l'ouverture d'une procédure de réorganisation judiciaire, de faillite ou de dissolution judiciaire* »³⁹.

À notre estime, il conviendra, dans la pratique de la matière, d'appliquer dans un premier temps le 3^{ème} paragraphe, permettant d'écarter purement et simplement la présomption en cas de difficultés ayant mené à une procédure d'insolvabilité ; puis, dans un second temps, en cas d'échec, de tenter de renverser la présomption, en établissant que l'administrateur n'a commis aucune faute dans l'exercice de son mandat de gestion. Il nous paraît, en effet, plus aisé de démontrer que la procédure d'insolvabilité est due à des difficultés financières et que ces mêmes difficultés expliquent l'absence de paiement du précompte professionnel et/ou de la TVA. En effet, force est de constater, dans la pratique, que peu d'administrateurs parviennent à renverser la présomption de faute, une fois celle-ci établie dans leur chef.

i.1.1. Ecartement de la présomption en cas de difficultés financières ayant mené à une procédure d'insolvabilité

En ce qui concerne l'existence de difficultés financières ayant mené à l'ouverture d'une procédure d'insolvabilité, la Cour d'appel de Bruxelles a récemment été amenée à se prononcer sur la question de savoir si l'exception à la présomption de faute devait être interprétée en ce sens que la simple existence de difficultés financières, et l'ouverture d'une procédure d'insolvabilité, devait permettre, de manière automatique aux dirigeants d'échapper à la présomption de faute⁴⁰. Dans le cas d'espèce soumis aux juridictions bruxelloises, la présomption était remplie dans le chef des dirigeants, et la Cour a estimé « *qu'il appartenait à l'appelante de renverser la présomption de faute qui pesait sur elle, en prouvant que le non-paiement de la TVA était effectivement la conséquence des mêmes difficultés financières que celles qui avaient mené à la faillite* »⁴¹.

La doctrine spécialisée, commentant cet arrêt, précise par ailleurs que « *la Cour, dans un raisonnement convaincant, explique que si l'on devait conclure à l'exclusion de la présomption légale de responsabilité à chaque fois que les difficultés financières d'une société ont entraîné une procédure de réorganisation judiciaire ou une faillite, cela reviendrait à permettre aux*

³⁷ Voy. art 51 CRAF §2 alinéa 2. Voy. not. T.E.. Hainaut, div. Tournai, 17 janvier 2024, R.G. A/23/00205, inédit, p. 5.

³⁸ I. VEROUGSTRAETE, *op. cit.*, p. 1470.

³⁹ T.E. Hainaut, div. Tournai, 17 avril 2023, R.G. A/22/00327, inédit, p. 8.

⁴⁰ Bruxelles (6^e ch.), 21 septembre 2021, R.C.G.F., 2022/3-4.

⁴¹ Bruxelles (6^e ch.), 21 septembre 2021, *ibidem* ; voy. également T.E. Hainaut, div. Tournai, 17 avril 2023, R.G. A/22/00327, *op. cit.*, p. 8.

dirigeants d'échapper systématiquement à l'application de la présomption en faisant aveu de faillite, ce qui ne peut correspondre à l'intention du législateur. (...) L'existence de difficultés financières et l'ouverture de procédure d'insolvabilité ne suffisent pas, en soi, à renverser la charge de la preuve de la responsabilité du dirigeant pour les dettes fiscales »⁴².

Les commentateurs de l'arrêt concluent ainsi en indiquant qu' « *il incombe au dirigeant dont la faute est présumée en raison de l'absence de paiement répété du précompte ou de la TVA, de démontrer que ce non-paiement provient précisément des mêmes difficultés financières que celles qui ont mené à la faillite, la réorganisation judiciaire ou la dissolution de la société. Très concrètement, (...) pour lever la présomption de faute, l'administrateur doit prouver que (1) la faillite est due à des difficultés financières (ce qui tombe sous le sens) et que (2) les mêmes difficultés financières expliquent l'absence de paiement de la TVA »⁴³.*

Dans la même optique, la Cour d'appel de Liège rappelait, dans son arrêt du 13 octobre 2020 qu' « *il n'y a pas de présomption de faute si le non-paiement répété de la taxe provient de difficultés financières qui ont donné lieu, notamment, à la faillite de la société (paragraphe 3). Il s'agit donc pour l'appelant d'établir qu'il y a concomitance entre le défaut de paiement de la TVA et du précompte professionnel dont le recouvrement est poursuivi par l'intimé et les difficultés financières qui ont conduit la société à la faillite »⁴⁴.*

En ce sens, la Cour d'appel de Bruxelles rejoint l'interprétation dégagée par la Cour de cassation suivant laquelle l'administrateur peut renverser la présomption (et non exclure la présomption) en démontrant « *que le non-paiement des dettes fiscales de la société provient de difficultés financières de la société qui ont donné lieu à une procédure de réorganisation judiciaire, de faillite ou de dissolution judiciaire »⁴⁵.*

Dans la ligne de conduite de l'arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles précité, le Tribunal de l'entreprise du Hainaut, division Mons, a considéré, dans un jugement du 17 avril 2023, que « *le délai séparant le moment où les obligations fiscales de la SRL D. n'ont plus été respectées et l'ouverture de la procédure de faillite s'est trouvé anormalement long. Le non-paiement du précompte professionnel ne résulte pas des mêmes difficultés que celles qui ont donné lieu à la faillite, mais du choix délibéré de Madame D. de maintenir en vie une société en perte durant plusieurs années, tout en continuant à y puiser de l'argent, au détriment, entre autres, de l'Etat belge »⁴⁶.*

Bien que la législation ne définissent pas ce qu'il y a lieu d'entendre par « difficultés financières qui ont donné lieu à l'ouverture d'une procédure d'insolvabilité », les travaux préparatoires prévoient, en tous cas que la présomption de faute ne peut plus être invoquée une fois la procédure d'insolvabilité ouverte. Ainsi, les conditions permettant la mise en cause de la responsabilité de l'administrateur doivent être remplies avant l'ouverture de ladite procédure, et l'avis recommandé doit également avoir été envoyé avant cette ouverture⁴⁷. En ce sens, la Cour d'appel de Bruxelles a récemment écarté la présomption au motif que « *contrairement à*

⁴² G. DE SAUVAGE et L. ABEELE, *op. cit.*, pp. 225 et 226.

⁴³ G. DE SAUVAGE et L. ABEELE, *ibidem.*, p. 226.

⁴⁴ Liège (7^e ch. B), 13 octobre 2020, R.G. 2019/RG/1042, inédit, p. 5.

⁴⁵ Cass., 25 janvier 2019, R.G. F.17.0067.N, cité dans N. VAN DAMME, « La responsabilité des administrateurs de sociétés pour les dettes fiscales et sociales de la société », *op. cit.*, p. 36.

⁴⁶ T.E.. Hainaut, div. Tournai, R.G. A/22/00327, *op. cit.*, p. 9.

⁴⁷ *Doc. Parl.*, Ch. 2005-2006, n° 51-2517/002, p. 6, cité dans N. VAN DAMME, *op. cit.*, p. 37. Voy. en ce sens Liège (7^e ch.), 26 juin 2023, R.G. 2022/RG/858, inédit., p. 5.

ce que soutient l'Etat belge, le paragraphe 3 des deux articles, qui dispose que la présomption de faute prévue au paragraphe 2 n'est pas applicable lorsque le non-paiement résulte de difficultés financières qui ont donné lieu à l'ouverture de la procédure de réorganisation judiciaire, faillite ou de dissolution judiciaire, ne prévoit pas qu'il ne trouve pas à s'appliquer lorsque l'avertissement préalable prévu par le paragraphe 5 est donné avant l'ouverture de l'une de ces procédures. La loi ne précise en effet pas le moment auquel doivent s'ouvrir les procédures de réorganisation judiciaire, de faillite ou de dissolution judiciaire pour que la présomption cesse d'opérer. Le renversement de la présomption (...) doit donc s'interpréter en faveur des dirigeants d'entreprise, quelle que soit la date d'ouverture de ces procédures, même si elles interviennent après la mise en œuvre de la responsabilité solidaire par l'administration »⁴⁸.

Et la Cour de conclure que *« la résultant dont état dans les travaux parlementaires est erronée, dès lors que, pour écarter la présomption de faute, il incombe au dirigeant de prouver, non pas l'existence de difficultés financières ayant donné lieu à l'ouverture de la procédure, lesquelles sont nécessairement présentes en cas de réorganisation judiciaire ou de faillite, mais que le défaut de paiement du précompte professionnel provient de difficultés financières »*⁴⁹.

Dès lors, il est permis de penser que l'écartement de la présomption, sur pied du troisième paragraphe de l'article 51 du CRAF reste possible, quelle que soit la date d'ouverture d'une procédure d'insolvabilité, même si celle-ci intervient après la mise en œuvre de la responsabilité solidaire par l'administration⁵⁰.

En ce sens, le Tribunal de première instance de Hasselt s'est prononcé sur la question de savoir si le receveur pouvait s'appuyer sur la présomption de faute invoquée, lorsque l'avertissement préalable n'avait été envoyé qu'après l'ouverture de la procédure d'insolvabilité. Le tribunal a, *« dans une application stricte de cette disposition légale, décidé que l'administration ne peut plus invoquer la présomption légale de faute, si la notification préalable n'a été envoyée aux gérants de la société qu'après l'introduction de la procédure de réorganisation judiciaire. Le receveur était, par conséquent, obligé de se rabattre sur la réglementation du droit commun de la responsabilité »*⁵¹.

Enfin, en cas de succession de différentes procédures d'insolvabilité, la Cour de cassation a eu l'occasion de préciser que l'administration fiscale ne peut se prévaloir de la présomption entre les deux procédures. Ainsi, l'exception *« s'applique sans discontinuité jusqu'à la déclaration de faillite »*⁵². Nonobstant, certains auteurs de doctrine, auxquels nous nous joignons, soutiennent que la présomption de faute pourrait être invoquée à nouveau s'il n'y a pas de lien de causalité entre les deux procédures d'insolvabilité, pour autant que *« les conditions de la présomption de faute soient remplies au cours de cette période intermédiaire et qu'il soit prouvé que le non-paiement n'est pas le résultat de problèmes financiers qui ont conduit à l'ouverture*

⁴⁸ Bruxelles (6^e ch.), 02 février 2023, R.G. 2017/AR/531, www.jurakluwer.be

⁴⁹ Bruxelles (6^e ch.), 02 février 2023, *ibidem.*, en ce sens voy. également. Comm Hainaut, div. Charleroi, R.G. A/17/01423, inédit., p. 4.

⁵⁰ En ce sens J.-F. GOFFIN et G. DE SAUVAGE, « La responsabilité civile des dirigeants de société en matière fiscale », *op. cit.*, p. 376.

⁵¹ Trib. Hasselt, 29 mars 2018, *Cour. Fisc.*, 2018, n° 7, p. 924-928, cité par TIBERGHIE, *Manuel de droit fiscal 2021-2022*, tome 1, Kluwer, 2021, p. 1313.

⁵² Cass., 27 mars 2015, R.G. F.14.0086.N., *Pas.*, 2015, pp. 845 et s., cité dans H. CULOT et O. MARESCHAL, *op. cit.*, p. 270. Dans le cas soumis à la Cour de cassation, il était mis fin à une procédure de réorganisation judiciaire après quoi la société avait été déclarée en faillite.

de la procédure suivante »⁵³. Ainsi, à notre estime, dans les situations de succession de procédures d'insolvabilité autre que celle prévue au nouvel article XX.93/1 du Code de droit économique (à savoir l'hypothèse de l'expiration d'une PRJ par transfert sous autorité judiciaire), l'administration fiscale retrouve toute la latitude d'invoquer la présomption de l'article 51 §2 du CRAF.

i.1.2. Renversement de la présomption

Comme le Tribunal de l'entreprise du Hainaut, division Charleroi l'a encore récemment rappelé dans un jugement du 17 janvier 2024 : « *La présomption instituée par l'article 51 §2 du CRAF est réfragable* »⁵⁴. Dès lors que l'administrateur n'est pas parvenu à démontrer que le non-paiement des dettes fiscales provient des difficultés ayant mené à l'ouverture d'une procédure d'insolvabilité, celui-ci peut toujours tenter de démontrer qu'il n'a commis aucune faute de gestion en lien causal avec le défaut de paiement de la taxe. En effet, comme le rappelle très justement I. VEROUGSTRAETE, « *le non-paiement du précompte n'est pas en soi fautif dans le chef du dirigeant : la responsabilité du paiement incombe, en principe, à la personne morale* »⁵⁵.

Force est, cependant, de constater dans la pratique qu'un tel renversement de la présomption s'avère ardu pour les administrateurs de sociétés. Ainsi, les cours et tribunaux ont considéré que les éléments suivants n'étaient pas à même de renverser la présomption de faute établie dans le chef de l'administrateur :

- La pandémie du CORONAVIRUS, dans la mesure où la grande majorité des dettes fiscales étaient nées avant mars 2020, c'est-à-dire avant l'existence de la pandémie de CORONAVIRUS. Le Tribunal de l'entreprise de Gand souligne à cet égard que « *een economische crisis geen reden om de fiscale wetgeving niet meer te moeten respecteren en doet deze crisis geen afgerukt aan het BTW-systeem* »⁵⁶. Dans le même ordre d'idées, le Tribunal civil de Mons a considéré que « *ne renversait pas la présomption établie l'administrateur qui justifie le non-paiement des dettes fiscales en raison de la crise sanitaire COVID-19 au motif que la société aurait été constituée peu de temps avant le premier confinement, mais n'étaye nullement son propos* »⁵⁷.
- Des problèmes informatiques qui expliqueraient le retard des déclarations TVA⁵⁸.
- Le retard dans le recouvrement par la société des créances envers les tiers, dans la mesure où celle-ci ne prouve pas qu'elle a tout mis en œuvre pour les recouvrer⁵⁹.
- La passivité ou l'aveu d'incompétence de l'administrateur. Il a été ainsi jugé que « *le fait de tolérer, pendant plusieurs années, le non-paiement systématique des dettes fiscales, le manquement aux devoirs élémentaires tels que l'absence de mise en œuvre de la procédure dite « de la sonnette d'alarme », ou de dépôt des comptes annuels*

⁵³ Voy. en ce sens N. VAN DAMME, *op. cit.*, p. 38 et B. TILLEMANN, K. DEWAELE et N. VAN DAMME, *Bestuur van vennootschappen*, Die Keure, 2022, n° 1310,

⁵⁴ T.E. Hainaut, div. Tournai, 17 janvier 2024, R.G. A/23/00205, *op. cit.*, inédit, p. 6.

⁵⁵ I. VEROUGSTRAETE, *op. cit.*, p. 1469.

⁵⁶ T.E. Gand, div. Gand, 14 décembre 2022, R.G. A/22/00189, www.fisconet.be

⁵⁷ Civ. Hainaut, div. Mons (2^e ch.), 03 juillet 2023, R.G. A/22/00615, www.monkey.be.

⁵⁸ Liège, 16 février 2012, R.G. 2011/RG/174, inédit, cité par N. VAN DAMME, *op. cit.*, p. 35.

⁵⁹ Comm. Hainaut, div. Charleroi, 21 octobre 2016, R.G. A/15/02132, cité par N. VAN DAMME, *ibidem*. et Civ. Bruges, 06 février 2018.

peuvent être considérés comme des manquements personnels du gérant, même non investi d'un mandat de délégué à la gestion journalière »⁶⁰.

- Une saisie opérée par le parquet du Procureur du Roi sur le compte bancaire de la société, la privant des liquidités nécessaires pour faire face à ses dettes d'impôts, dans la mesure où la société disposait de deux autres comptes bancaires, dont l'administrateur n'allègue pas qu'ils n'étaient pas affectés à l'exercice des activités de la société⁶¹.
- Un état de nécessité, en raison de la perte d'un important client de sa société-fille, laquelle représente le client principal de la société-mère, ainsi que la procédure en réorganisation judiciaire de la société-fille, dans lequel un abattement de 80% des créances a été concédé, dans la mesure où, lorsque la société-mère a reçu les paiements de ses clients, ceux-ci comprenaient la TVA grevant les sommes facturées qui ne constituent pas des fonds dont la société-mère pouvait disposer librement, mais une taxe qu'elle percevait pour le compte de l'Etat belge et qu'elle était légalement tenue de lui rétrocéder⁶².
- La chute du chiffre d'affaires en raison d'un changement d'environnement concurrentiel, ajouté à plusieurs saisies entre les mains des principaux clients de la société et à la suspension des activités d'un administrateur en raison de deux repos d'accouchement, dans la mesure où cette activité représentait 50% du chiffre d'affaires de la société⁶³.
- Un *burn-out*, bien que, selon le médecin de l'administrateur, l'année 2016 marquait les signes annonciateurs du *burn-out*, l'administrateur dont question a estimé devoir rester aux commandes de la société et y prélever des salaires. Le Tribunal d'estimer que « *si véritablement Madame D. ne se sentait plus apte à gérer la société, il lui appartenait de démissionner de son poste de gérante ou de solliciter l'aide d'un mandataire de crise* »⁶⁴.
- Le fait que le curateur de la faillite n'ait pas entendu mettre en cause la responsabilité personnelle de l'administrateur, et que ce dernier n'ait fait l'objet d'aucune plainte auprès du parquet pour des faits liés à sa gestion de la société⁶⁵.
- La tentative de négocier des plans de paiement avec les créanciers institutionnels et d'envisager de recourir à une procédure de réorganisation judiciaire, laquelle ne s'est jamais concrétisée⁶⁶.
- La force majeure, due à la pandémie du coronavirus, à l'augmentation du prix des carburants et autres consommables, à l'indexation des salaires des travailleurs, à la constitution de licences de transports auprès du SPF Mobilité, et au détournement présumé de fonds par un sieur F⁶⁷.
- Un plan de paiement négocié par la société avec l'administration fiscale, dans la mesure où les paiements réalisés n'ont été imputés sur les dettes de précompte professionnel et de TVA que postérieurement à la citation diligentée à l'encontre de l'administrateur⁶⁸.

⁶⁰ Comm. Hainaut, div. Charleroi, R.G. A/16/01808-A/16/00011, *op. cit.*, p. 6.

⁶¹ Comm. Hainaut, div. Charleroi, 12 janvier 2018, R.G. A/17/01426, inédit.

⁶² Liège, 20 juin 2023, R.G. 2022/RG/858, *op. cit.*, inédit.

⁶³ Comm. Hainaut, div. Charleroi, R.G. A/17/01431, *op. cit.*

⁶⁴ T.E. Hainaut, div. Tournai, R.G. A/2022/00327, *op. cit.*

⁶⁵ Liège, 27 mars 2020, R.G. 2019/RG/215, *op. cit.*

⁶⁶ Liège, 27 mars 2020, *ibidem*.

⁶⁷ T.E. Hainaut, div. Tournai, 17 janvier 2024, R.G. A/23/00205, *op. cit.*,

⁶⁸ T.E. Hainaut, div. Tournai, R.G. A/23/00205, *ibidem*.

De manière générale, on peut constater qu’une tendance se dégage au niveau de la jurisprudence (à tout le moins en matière de TVA) laquelle consiste à estimer que la taxe sur la valeur ajoutée ne constitue pas des fonds dont la société peut disposer librement, mais uniquement une taxe que celle-ci perçoit pour le compte de l’Etat belge⁶⁹. La Cour d’appel de Liège rappelle ainsi que *« l’assujetti à la TVA collecte celle-ci auprès de ses clients, consommateurs finaux, pour le compte de l’état. L’appelant ne soutient pas que la société dont il était l’administrateur délégué aurait dû faire face à des difficultés de recouvrement de la taxe auprès de certains clients. Dès lors, la TVA qui lui est réclamée est entrée dans le patrimoine de la S.A. A. et a été utilisée à d’autres fins, alors qu’elle aurait dû être rétrocédée à l’intimé. En sa qualité d’administrateur délégué, l’appelant devait veiller au respect des normes fiscales s’imposant à la société, en ce compris ses obligations de déclarer trimestriellement la TVA due et d’en assurer le versement en faveur de l’intimé »*⁷⁰.

i.2. Les autres administrateurs de sociétés

D’autre part, en ce qui concerne les autres administrateurs de droit et de fait, le législateur impose à l’administration d’établir *« un manquement personnel ayant contribué au non-paiement fautif de l’impôt »*⁷¹. Ainsi, le *« dirigeant visé doit avoir commis ou contribué à une faute au sens de l’article 1382 du Code civil dans la gestion de la société ou de l’association, avec pour conséquence un manquement de celle-ci à ses obligations en matière de paiement de précompte professionnel ou de TVA »*⁷².

La tâche sera ici plus ardue pour l’administration fiscale, dans la mesure où, comme le rappelle la Cour d’appel de Bruxelles dans un arrêt du 02 février 2023 : *« l’obligation légale de paiement de l’impôt repose sur le redevable, soit, en l’espèce, la SPRL I., et non monsieur L.D.S. Dès lors, le non-paiement des précomptes (et de la TVA) n’est donc pas en soi fautif dans le chef du dirigeant d’entreprise. Pour que sa responsabilité soit engagée, il faut à la fois un manquement de la société consistant en le non-paiement des précomptes et TVA, et une faute dans le chef du dirigeant ayant entraîné ce manquement, laquelle faute ne peut dès lors consister uniquement dans le manquement constaté. Le gérant a l’obligation de veiller à ce que la société respecte ses obligations fiscales légales, et verra sa responsabilité engagée sur base de l’(ancien) critère du bon père de famille, à savoir s’il est établi qu’il ne s’est pas comporté comme un dirigeant d’entreprise normalement prudent et diligent »*⁷³.

Sont, ainsi, régulièrement retenus par les cours et tribunaux comme constituant une faute dans le chef du dirigeant d’entreprise :

- Le fait de déposer tardivement un aveu de faillite et d’omettre de respecter la procédure de sonnette d’alarme⁷⁴.

⁶⁹ Voy. en ce sens. Liège (7^e ch.), 20 juin 2023, *op. cit.*

⁷⁰ Liège (7^e ch), 20 mars 2023, *op. cit.*, p. 7.

⁷¹ Comm. Hainaut, div. Charleroi, R.G. A/16/01808- A/16/00011, *op. cit.*, p. 5.

⁷² A. ZENNER, *Traité*, *op. cit.*, p. 1541.

⁷³ Bruxelles, 02 février 2023, *op. cit.*, www.jurakluwer.be.

⁷⁴ Civ. Anvers (17^e ch.), 26 juin 2023, R.G. A/22/02799, www.monkey.be

- Le fait d'être impliqué dans une fraude carrousel TVA au terme duquel un même administrateur de deux sociétés sœurs a volontairement renoncé au paiement de la TVA par une des sociétés, qui l'a elle-même déduit⁷⁵.
- Le fait de ne pas se montrer prudent dans la gestion des relations avec son principal client, dès lors qu'il est établi qu'une procédure de réorganisation judiciaire avait été ouverte et clôturée dans le chef de cette société, bien avant la constitution de la SRL dont l'administrateur est poursuivi, procédure s'étant clôturée par le refus d'homologation du plan de PRJ. Commet ainsi une faute l'administrateur qui, connaissant la situation financière douteuse de son client, n'a pas pris les précautions nécessaires en vue de recouvrer le paiement de ses créances⁷⁶.
- Le fait de ne pas procéder à la libération totale du capital social de la société, ce qui aurait permis de dégager des fonds et potentiellement de permettre d'assurer les premières obligations restées impayées, dans la mesure où l'administrateur soutient que les difficultés financières ont débuté très rapidement après la constitution de la société⁷⁷.
- Le choix d'opérer le transfert des actifs de la société vers une nouvelle société constituée par l'administrateur dans le but de relancer l'activité, dès lors que la nouvelle société était cantonnée dans un rôle de sous-traitant, laquelle ne pouvait dégager la même marge que lorsque la société initiale travaillait en direct avec ses clients⁷⁸.
- Le fait d'utiliser la TVA comme source de financement des activités de sa société, lesquelles n'ont jamais été rentables, la société accumulant des pertes depuis sa création, s'octroyant un crédit artificiel qu'elle n'aurait pas pu obtenir sur le marché du crédit⁷⁹.
- L'abstention du dépôt des comptes annuels, dans la mesure où ce défaut a engendré des décisions de taxation d'office auxquelles la société s'est abstenue de toute réaction, laissant ainsi s'accumuler le passif social⁸⁰.
- Le non-paiement systématique d'un créancier institutionnel, ceci s'apparentant à un crédit forcé que la société s'octroie au détriment de celui-ci⁸¹.
- Le non-paiement des créanciers institutionnels, dans la mesure où les comptes déposés démontrent que la situation financière de la société ne la privait pas des moyens de s'acquitter (même partiellement) desdites dettes, et dans la mesure où les fournisseurs étaient encore payés et l'activité s'est poursuivie pendant plusieurs années sans connaître de graves difficultés de paiement⁸².

De manière générale, les auteurs de doctrine citent également comme exemples de faute « *la poursuite déraisonnable d'une activité déficitaire ou la poursuite d'une activité au mépris des intérêts des créanciers, la fraude à grande échelle consistant à cacher des dettes en vue d'éluder la TVA, le non-paiement des charges fiscales ou sociales comme mode de financement délibérément choisi, et le défaut d'aveu de faillite dans le délai légal* »⁸³.

⁷⁵ Civ. Anvers (2^e ch.), 23 février 2023, R.G. 2022/AR/253, www.monkey.be

⁷⁶ Bruxelles, 02 février 2023, R.G. 2017/AR/531, *op. cit.*

⁷⁷ Bruxelles, 02 février 2023, R.G. 2017/AR/531, *ibidem*.

⁷⁸ Liège, 23 mars 2020, R.G. 2019/RG/276, inédit.

⁷⁹ Liège, 20 juin 2023, R.G. 2022/RG/858, *op. cit.*

⁸⁰ Comm. Hainaut, div. Charleroi, 12 janvier 2018, *op. cit.*,

⁸¹ Liège, 13 octobre 2020, R.G. 2019/RG/1042, *op. cit.*

⁸² Comm. Hainaut, div. Charleroi, 21 octobre 2016, R.G. A/15/02132, *op. cit.*, p. 9.

⁸³ A. ZENNER., *Traité, op. cit.*, p. 1541. Voy. également *Doc. Parl. Ch.*, 2018-2019, n° 54-3625/001, p. 71, cité par N. VAN DAMME, *op. cit.*, p. 33.

A notre sens, une corrélation peut être établie avec les obligations découlant pour les administrateurs du Code des Sociétés et Associations, et plus particulièrement des articles 5 :153 (en ce qui concerne les S.R.L.) ; 6 :119 (en ce qui concerne les S.C.) et 7 :228-229 (en ce qui concerne les S.A.) en ce qu'ils établissent la procédure dite de la sonnette d'alarme⁸⁴. En effet, en cas d'importantes difficultés financières, le CSA prévoit l'obligation pour l'organe d'administration de convoquer une assemblée générale afin de faire part de ces difficultés, et le cas échéant, de mettre en place une série de mesure visant à assurer la continuité de la société⁸⁵.

À notre estime, le bon respect de l'administrateur de cette procédure, dans la mesure où celle-ci est réalisée de manière sérieuse, et où des mesures cohérentes et réalisables sont proposées afin d'assurer la continuité de la société, permettrait à l'administrateur, ultérieurement appelé à la cause par l'administration fiscale, de renverser la présomption en établissant qu'il n'a commis aucune faute dans l'exercice de son mandat⁸⁶.

ii. Le lien causal et le dommage

Si le non-paiement répété du précompte professionnel et de la TVA est présumé résulter d'une faute du dirigeant, il échet de constater que la présomption vise également le lien causal, en ce que le second paragraphe de l'article 51 du CRAF énonce que « *le non-paiement est, sauf preuve du contraire, présumé résulter d'une faute visée au §1^{er}, alinéa 1^{er}* ». Comme l'énonce la doctrine, « *la loi affirme nettement que le dommage (non-paiement) est présumé résulter de la faute* »⁸⁷. Cette analyse a, par ailleurs, été confirmée par la Cour de cassation aux termes d'un arrêt du 11 mars 2016⁸⁸.

Comme le rappelle, par ailleurs, la Cour d'appel de Liège, « *la responsabilité solidaire du gérant étant de nature civile, la règle de l'équivalence des conditions s'applique. En d'autres termes, si le non-paiement répété du précompte professionnel et de la TVA a plusieurs causes, dont la faute du gérant, celui-ci n'échappera pas à sa responsabilité* »⁸⁹.

En dehors de la présomption visée à l'article 51 §2 du CRAF, il reviendra à l'administration fiscale de démontrer le lien de causalité entre la faute et le dommage avancé.

En ce qui concerne le dommage, celui-ci est défini par la législation elle-même, en ce qu'il recouvre « *le paiement en principal, intérêts de retard et accessoires, des dettes de précompte professionnel ou de taxe sur la valeur ajoutée* »⁹⁰. Sous le terme accessoires, la doctrine précise qu'il convient d'entendre « *les intérêts de retard et les frais d'exécution visés à l'article 1024 du Code judiciaire ainsi que les frais de fonctionnement visés à l'article 5 de la loi du 21 février*

⁸⁴ Voy. à cet égard J. MALHERBE ; Y. DE CORDT ; P. LAMBRECHT et H. CULOT, *Droit des sociétés*, 5^e éd. Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 284 et s.

⁸⁵ De manière générique. Voy. les différentes dispositions mentionnées en ce qui concerne les cas d'application précis propres à chaque forme de société. voy également H. CULOT *et alii*, *Société à responsabilité limitée*, *op. cit.*, p. 199.

⁸⁶ Voy. relativement à la procédure de la sonnette d'alarme J. HENRI, « La responsabilité des dirigeants d'entreprises en difficulté », in J. HENRI (dir.), *La responsabilité des dirigeants de sociétés, associations et fondations*, 1^e éd., Bruxelles, Larcier, pp. 210 et s.

⁸⁷ I. VEROUGSTRAETE, *op. cit.*, p. 1470.

⁸⁸ Cass., 11 mars 2016, *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, pp. 1105-1111, note Ph. MALHERBE, « Eluder la responsabilité solidaire du dirigeant en matière de TVA », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, n° 9.

⁸⁹ Liège (7^e ch.), 13 octobre 2020, R.G. 2019/RG/1042, *op. cit.*, p. 9.

⁹⁰ Art 51 §4 du CRAF.

2003 créant un Service des créances alimentaires au sein du SPF Finances. Ne sont donc pas comprises parmi ces « accessoires », les amendes et autres augmentations fiscales »⁹¹.

Le dommage consiste, dès lors, « dans la non-perception des impôts visés »⁹².

Le Code du recouvrement fait ici preuve d'harmonisation, dans la mesure où les anciens articles 442^{quater} du CIR et 93^{undecies} du Code de la TVA ne contenaient pas des dispositions identiques relativement à l'évaluation du dommage de l'administration fiscale. En effet, la législation ancienne prévoyait, en ce qui concernait les dettes TVA, la responsabilité solidaire de l'administrateur pour le paiement en principal, mais également pour les intérêts et/ou les frais accessoires des dettes, tandis qu'en matière de précompte professionnel, le dommage dont le fisc pouvait demander réparation s'entendait uniquement du principal et des intérêts⁹³. En réunissant les deux dispositions dans le Code du recouvrement, le législateur a ainsi fait preuve d'une certaine cohérence, permettant la réparation du même dommage en matière de TVA et de précompte professionnel.

En revanche, doctrine et jurisprudence s'accordent depuis longtemps sur le fait que sont exclues des réclamations de l'administration fiscale les amendes et accroissements enrôlés à charge de la société, ainsi que des dommages et intérêts découlant d'un préjudice distinct du non-paiement du précompte professionnel⁹⁴. Comme l'a rappelé la Cour de cassation dans son arrêt fondateur, « une action introduite par l'administration fiscale contre un dirigeant sur la base de ce régime ne s'assimile pas à une action en responsabilité comportant une demande d'indemnisation à titre de réparation du préjudice subi. (...) Le dirigeant devient en effet codébiteur de la dette d'impôt ; il ne s'agit pas d'évaluer un dommage »⁹⁵.

En outre, il semble utile de préciser qu'en ce qui concerne le dommage, l'article 51 du CRAF constitue l'une des quatre exceptions à la limitation de la responsabilité des dirigeants prévue à l'article 2 :57 CSA⁹⁶. En effet, avec l'introduction du CSA, le législateur a souhaité limiter la responsabilité des administrateurs de sociétés à hauteur de certains plafonds. Au-delà des plafonds édictés, l'administrateur n'est plus tenu d'indemniser la victime⁹⁷. Nonobstant, doctrine et jurisprudence s'accordent pour reconnaître que la limitation de responsabilité instaurée par le CSA est cependant fortement limitée en raison des quatre causes d'exclusions visées par l'article 2 :57 §3 CSA⁹⁸. La limitation de la responsabilité étant, dès lors, exclue « de la responsabilité solidaire liées à l'absence de paiements pour des dettes sociales ainsi que fiscales », le dommage pouvant être réclamé par l'administration fiscale peut s'avérer relativement important, en fonction de la taille de la personne morale et de ses activités⁹⁹.

Enfin, il échet de rappeler que, si l'article 51 du CRAF limite le dommage pouvant être mis à charge de l'administrateur, l'administration fiscale dispose, néanmoins, de la possibilité de rechercher la responsabilité de l'administrateur sur base de l'ancien article 1382 du Code civil,

⁹¹ N. VAN DAMME, *op. cit.*, p. 39.

⁹² Ph. MALHERBE, « Les dirigeants responsables de dettes tributaires », *Rev. Prat. Soc.*, 2007/3, p. 392.

⁹³ Voy. not. A. JANSEN, *op. cit.*, p. 198.

⁹⁴ P. DE WOLF et I. VERMEIREN, *op. cit.*, p. 117, voy. Également 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. », *op. cit.*, p. 739.

⁹⁵ Cass., 19 septembre 2014, R.G. F.12.0206.N., cité par H. CULOT et O. MARESCHAL, *op. cit.*, p. 268.

⁹⁶ H. CULOT et O. MARESCHAL, *op. cit.*, p. 266.

⁹⁷ G. CALLENS *et alii.*, *Société anonyme*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 414 et s.

⁹⁸ G. CALLENS, *ibidem.*, p. 415, n° 489.

⁹⁹ H. CULOT et O. MARESCHAL, *op. cit.*, pp. 282-283.

de manière séparée ou concomitante, pour autant que celle-ci puisse démontrer la faute de l'administrateur, le dommage (lequel doit être différent de celui obtenu sur pied de l'article 51 du CRAF) et le lien causal. Le Tribunal de première instance d'Anvers a ainsi considéré comme fondée la demande de l'Etat belge sur pied des anciens articles 1382 et 1383 du Code civil en raison d'un dommage à concurrence des amendes et accessoires non recouvrables en vertu de l'article 93undecies du code de la TVA¹⁰⁰.

L'administration fiscale dispose également de la possibilité de solliciter la condamnation de l'administrateur dès lors que celle-ci n'a pas envoyé l'avertissement préalable requis, la faute consistant, de manière générale, en la violation de l'obligation générale de prudence¹⁰¹.

3) *Recevabilité de l'action et éléments procéduraux*

Suivant l'article 51 §1 du CRAF, une condition préalable de recevabilité à l'action en responsabilité tient dans l'envoi, par l'administration fiscale, d'un avertissement à l'administrateur concerné, l'informant de son intention de mettre en cause la responsabilité dudit dirigeant, et l'invitant à prendre les mesures nécessaires pour remédier au manquement, ou démontrer que celui-ci n'est pas imputable à une faute qui leur serait imputable¹⁰². L'action n'est, ainsi, recevable qu'à l'expiration d'un délai d'un mois à compter de l'envoi recommandé de l'avertissement à l'administrateur¹⁰³.

En pratique, comme le rappellent utilement T. LINARD DE GUERTECHIN et I. MAHAUX, l'administration inclura, dans la notification préalable, un délai de régularisation au terme duquel, seulement, elle agira en responsabilité devant le Tribunal de l'entreprise¹⁰⁴. Une partie de la doctrine estime à cet égard que ce délai d'un mois semble raisonnable, dans la mesure où avant l'envoi de l'avertissement préalable, l'administration fiscale aura, vraisemblablement, tenté à de nombreuses reprises d'entrer en contact avec la société en défaut et/ou son administrateur¹⁰⁵.

On ne saurait, dès lors, que trop conseiller aux administrateurs dont la responsabilité risque d'être mise en cause, de profiter de l'ultime opportunité qui leur est laissée pour tenter de démontrer qu'ils n'ont commis aucune faute dans la gestion de la personne morale, ou, au mieux, de tenter de négocier un plan d'apurement raisonnable avec l'administration.

Il peut, par ailleurs, paraître utile de rappeler, comme le mentionne le Tribunal civil d'Anvers dans son jugement du 03 novembre 2023, que l'avertissement préalable prévu à l'article 51 §5 du CRAF ne revêt pas la qualité d'une décision administrative. Le juge énonce ainsi que « *de kennisgeving informeert eiser over het feit dat er tegen zijn persoon een vervolging kan worden ingesteld indien de BTW-schuld door de vennootschap niet wordt betaald, dan wel indien hij geen gemotiveerde argumentatie overmaakt aan de administratie* »¹⁰⁶.

¹⁰⁰ Civ. Anvers, div. Anvers (17^e ch.), 26 juin 2023, R.G. A/22/02799, www.monkey.be

¹⁰¹ Voy. en ce sens T.E. Gand, div. Gand (7^e ch.), 26 octobre 2023, R.G. A/17/02617, www.monkey.be et T.E. Louvain (6^e ch.), 14 juillet 2023, R.G. A/20/00822, www.monkey.be

¹⁰² H. CULOT et O. MARESCHAL, *op. cit.*, p. 272 et art 51 §5 CRAF.

¹⁰³ Ph. MALHERBE, « Les dirigeants responsables de dettes tributaires », *op. cit.*, p. 393.

¹⁰⁴ T. LINARD DE GUERTECHIN et I. MAHAUX, « La solidarité en droit fiscal : de la justification de la norme aux mécanismes de solidarité légaux. Etat des lieux », *L.L.R.*, 2021/1, p. 180.

¹⁰⁵ N. VAN DAMME, *op. cit.*, p. 45.

¹⁰⁶ Civ. Anvers, div. Anvers, 03 novembre 2023, R.G. 22/3976/A, www.monkey.be.

L'administrateur ainsi averti de la potentielle mise en cause de sa responsabilité ne peut, avant l'introduction d'une demande à son encontre par l'administration fiscale, contester cette responsabilité qu'en faisant parvenir au fisc une réponse à l'avertissement préalable. Le Tribunal rappelle, à cet égard, en effet que « *artikel 51, §5 WMGI houdt een preventieve maatregel in die ertoe strekt een voorafgaand overleg mogelijk te maken tussen de bestuurder waarvan de aansprakelijkheid wordt ingeroepen en de bevoegde ontvanger. Het is weliswaar zo dat de bestuurder tegen wie op grond van artikel 51 WMGI een aansprakelijkheidsvordering wordt ingesteld wegens de niet-betaling van btw-schulden door de vennootschap, in het raam van de betwisting over de aansprakelijkheid de gegrondheid van deze belastingschulden voor de rechter kan aanvechten. Echter, in voorliggend geval was er op het moment dat het geding werd ingeleid, geenszins sprake van dergelijke aansprakelijkheidsvordering en dient deze rechtbank zich in kader van het voorliggend geding evenmin uit te spreken over dergelijke aansprakelijkheidsvordering. De vordering van eiser is bijgevolg onontvankelijk wegens gebrek aan het vereiste belang* »¹⁰⁷.

En ce qui concerne le tribunal compétent pour connaître de la demande, deux thèses se sont longtemps opposées en jurisprudence, l'une suivant laquelle cette action était une action fiscale, devant être portée devant le Tribunal de première instance en vertu de l'article 569 °32 du Code judiciaire ; l'autre avançant que l'action était une action « *en raison d'une société* » à porter devant le Tribunal de l'entreprise¹⁰⁸. Si la controverse semble s'être apaisée, en suite du jugement du Tribunal d'arrondissement d'Anvers du 13 novembre 2015, lequel a tranché en faveur de la seconde thèse, le législateur a, à tout le moins, jugé utile d'insérer, au sixième paragraphe de l'article 51 du CRAF que l'action est portée devant le Tribunal de l'insolvabilité (soit une chambre particulière du Tribunal de l'entreprise), lorsqu'une procédure d'insolvabilité a été ouverte¹⁰⁹.

Dans le silence de la loi en l'absence de procédure d'insolvabilité, il conviendra de s'en référer à la jurisprudence précitée, laquelle a estimé que l'action introduite « *n'est pas une action en responsabilité visant à l'obtention de dommages et intérêts et encore moins une action fiscale, mais est une action en responsabilité solidaire qui tend au paiement du précompte professionnel en raison d'une faute (présumée) de l'administrateur dans la gestion de la personne morale* »¹¹⁰.

Enfin, il échet de rappeler que l'action introduite sur pied de l'article 51 du CRAF constitue un monopole dans le chef de l'administration fiscale et ce indépendamment de la question de l'ouverture d'une procédure d'insolvabilité. Ainsi, le curateur chargé de la faillite de la personne morale ne peut rechercher la responsabilité de l'administrateur sur cette base¹¹¹.

¹⁰⁷ Civ. Anvers, R.G. 22/3976/A *ibidem*.

¹⁰⁸ H. CULOT et O. MARESCHAL, *op. cit.*, p. 272.

¹⁰⁹ H. CULOT et O. MARESCHAL, *op. cit.*, p. 272 et A. ZENNER, « Cinquante nuances de gris dans le droit de l'insolvabilité. Dictionnaire raisonné des controverses d'interprétation subsistantes ou nouvelles », *R.D.C.-T.B.H.*, 2020/3, point 41, voy. également T.E. Bruxelles (2° ch.), 14 mars 2023, R.G. O/23/00306, www.monkey.be.

¹¹⁰ Trib. Arr. Anvers, 13 novembre 2015, *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p. 812. Dans le même sens T.E. Hainaut, div. Mons, 27 novembre 2018, *J.D.S.C.*, 2019, p. 123, confirmé par Mons, 13 mai 2020, *J.D.S.C.*, 2020, p. 99. Cité par H. CULOT et O. MARESCHAL, *op. cit.*, p. 273.

¹¹¹ N. VAN DAMME, *op. cit.*, p. 44.

4) *Quantum du dommage*

i. **Le premier manquement**

La question du quantum, et plus précisément les différents manquements pouvant être réclamés par l'administration fiscale à l'administrateur déclaré solidairement responsable, a agité doctrine et jurisprudence dès l'entrée en vigueur de la loi du 20 juillet 2006.

En 2016 déjà, Ph. MALHERBE s'interrogeait sur la question de savoir si la présomption de faute englobait ou non le premier défaut de paiement. Celui-ci précisait alors que « *cette présomption paraît ne valoir que pour les taxes faisant l'objet de ce non-paiement répété. Mais lesquelles : toutes, ou celles à partir de la répétition du non-paiement ? En d'autres mots, en cas de présomption pour double non-paiement, le dirigeant est-il responsable à hauteur des deux dettes, ou seulement de la deuxième (et des éventuelles dettes suivantes) ? La seconde solution nous paraît s'imposer, puisqu'il n'y avait pas de présomption de faute lors du premier non-paiement* »¹¹².

Plus récemment, Nicolas VAN DAMME s'est joint à cette réflexion en indiquant que « *la présomption de faute entraîne la présomption de lien de causalité. Toutefois, la question se pose de savoir quel montant des dettes fiscales doit être pris en compte par cette présomption de causalité. Avec l'introduction de la présomption de faute, le législateur donne en quelque sorte le signal qu'une entreprise ne peut en aucun cas privilégier des créanciers autres que le fisc pendant plus de cinq mois (débiteur trimestriel : la présomption s'applique à partir de deux dettes exigibles, soit à partir du sixième mois) ou deux mois (débiteur mensuel : la présomption s'applique à partir de trois dettes exigibles, soit à partir du troisième mois). L'entière de la dette fiscale doit-elle être supportée par l'administrateur (...) ou la dette est-elle limitée aux dettes échues à partir de la deuxième dette échue (débiteur trimestriel) ou de la troisième dette échue (débiteur mensuel) ? Avec le professeur Ph. Malherbe, nous pensons que la deuxième solution s'impose, puisqu'il n'y avait pas de présomption de faute lors des premiers non-paiements* ».¹¹³

Deux thèses semblent ainsi s'opposer, la première plaidant en faveur de la responsabilité solidaire de l'administrateur à compter du second manquement ; la seconde, à laquelle nous nous rattachons, se montrant favorable à la reconnaissance de la responsabilité de l'administrateur dès le premier manquement, pour autant, à tout le moins, qu'un second puisse être ultérieurement constaté.

Suivant cette seconde opinion, nous adhérons à l'analyse développée par le Tribunal de l'entreprise du Hainaut, division Tournai, développée dans son jugement du 02 octobre 2023, lequel précise que « *la réponse à la question se trouve contenue dans le premier paragraphe de l'article 51 du Code du recouvrement. Il institue le principe de la solidarité pour les dettes fiscales de la société en ces termes : « en cas de manquement, par une société ou une association sans but lucratif, une association internationale sans but lucratif ou une association étrangère lorsque ces associations dépassent plus d'un des critères visés à l'article 3 :47, §2, alinéa 1^{er}, du Code des sociétés et des associations, à son obligation de paiement du*

¹¹² Ph. MALHERBE, « Eluder la responsabilité solidaire du dirigeant en matière de TVA », *op. cit.*, p. 1111, n° 9.

¹¹³ N. VAN DAMME, « La responsabilité des administrateurs de sociétés pour les dettes fiscales et sociales de la société », *op. cit.*, pp. 40-41.

précompte professionnel ou de la taxe sur la valeur ajoutée en sa qualité d'assujetti, **le ou les dirigeants de la société** ou de la personne morale chargés de la gestion journalière de la société ou de la personne morale **sont solidairement responsables du paiement du précompte professionnel** ou de la taxe sur la valeur ajoutée **si le manquement est imputable à une faute** au sens de l'article 1382 du Code civil, qu'ils ont commise **dans la gestion de la société** ou de la personne morale (le tribunal souligne) »¹¹⁴. Et le Tribunal de conclure que « *la faute de gestion est ici présumée dans le chef de Madame D., en raison d'un non-paiement répété du précompte, de sorte qu'elle en est solidairement responsable sans distinction quant au moment de la naissance de la dette. Certes, la présomption de faute – règle probatoire – n'aurait pu s'appliquer dès le premier défaut de paiement. Mais la faute en elle-même, génératrice de la responsabilité solidaire, existait dès le premier défaut de paiement du précompte* »¹¹⁵.

En effet, si nous nous penchons plus avant sur les travaux préparatoires du Code du recouvrement, ceux-ci prévoient que « *cet article instaure à charge des dirigeants de la société ou de la personne morale une responsabilité solidaire en cas de non-paiement du précompte professionnel ou de la taxe sur la valeur ajoutée dû par la société ou la personne morale. (...) Cette responsabilité est d'abord solidaire : chacun des dirigeants de la société ou de la personne morale pourra donc être tenu au paiement de l'ensemble de la dette en matière de précompte professionnel et de la taxe sur la valeur ajoutée, en principal et accessoires* »¹¹⁶.

Il ressort, à notre estime, des travaux préparatoires du CRAF qu'aucune distinction n'est effectuée quant aux défauts de paiement visés, de sorte que tout défaut de paiement doit être pris en considération, y compris le premier. Nous basant sur une méthode téléologique d'interprétation du texte, il nous paraît que l'objectif du législateur, en intégrant les dispositions précitées dans la législation belge, a entendu assurer au mieux le recouvrement des dettes fiscales visées, le cas échéant en permettant à l'administration de s'arroger un débiteur complémentaire, en cas de défaut du débiteur originaire¹¹⁷. Il est, dès lors, permis de penser que le législateur n'aurait nullement voulu exclure du champ d'application de la responsabilité solidaire le premier manquement commis par le redevable, au risque de permettre la fuite d'importantes recettes fiscales.

Par ailleurs, il échet de rappeler que la succession de deux défaut de paiement n'engendre, dans le chef de l'administrateur chargé de la gestion journalière, qu'une présomption de faute. Il n'en n'est, en revanche, nullement question en ce qui concerne les autres administrateurs de droit ou de fait pour lesquels, lorsque l'administration fiscale établit l'existence d'une faute de gestion au sens de l'article 1382 de l'ancien Code civil, tout défaut de paiement, en ce compris le premier, est pris en considération. Par ailleurs, rien n'empêche, l'administration fiscale, en cas d'écartement de la présomption en raison « *de difficultés financières qui ont donné lieu à l'ouverture de la procédure de réorganisation judiciaire, de faillite ou de dissolution*

¹¹⁴ T.E. Hainaut, div. Tournai, 03 octobre 2023, R.G. A/2/00327, inédit, pp. 4-5.

¹¹⁵ T.E. Hainaut, div. Tournai, 03 octobre 2023, *ibidem*, p. 5. Voy. également. Civ. Hainaut, div. Mons (2^e ch.), 03 juillet 2023, R.G. A/22/00615, www.monkey.be. En ce sens également, Anvers, 11 septembre 2018, *Cour. Fisc.*, 2018, n° 16, 1157, cité par TIBERGHIEN, *op. cit.*, p. 1314.

¹¹⁶ Proposition de loi du 17 février 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, *Doc.*, Ch., 2018-2019, n° 3625/001, p. 69.

¹¹⁷ La méthode d'interprétation téléologique consistant à éclairer un texte par le but que le législateur poursuit à travers lui. La loi étant une instrument d'orientation des comportements sociaux, le législateur poursuit une intention politique en l'adoptant. Voy. not sur le sujet P. DELNOY *et alii.*, *Eléments de méthodologie juridique*, 3^e éd., Bruxelles, Larcier, 2008.

judiciaire », de démontrer une faute de gestion au sens de l'article 1382, de sorte que la responsabilité de l'administrateur pourrait nonobstant être recherchée et mise en cause, en ce compris relativement au premier manquement constaté¹¹⁸.

ii. Les manquements survenus entre l'avertissement préalable et la citation

Une seconde question soulevée en termes de périodes de manquement concerne les autres manquements éventuellement survenus entre l'avertissement préalable adressé par l'administration fiscale, et la citation en justice. En effet, tel que mentionné *supra*, l'article 51 §5 CRAF énonce que l'action en justice de l'administration fiscale ne sera recevable « *qu'à l'expiration d'un délai d'un mois à dater d'un avertissement adressé par le receveur par envoi recommandé invitant le destinataire à prendre les mesures nécessaires pour remédier au manquement ou pour démontrer que celui-ci n'est pas imputable à une faute commise par eux* »¹¹⁹.

Comme l'énonce A. ZENNER, « *l'exposé des motifs de la proposition (...) éclaire l'objectif de cet avertissement préalable : ce mécanisme a pour objectif d'instaurer une concertation préalable entre les dirigeants dont la responsabilité est susceptible d'être engagée et le receveur compétent en vue de permettre à ces dirigeants de s'expliquer sur les circonstances du manquement constaté, soit pour établir que le non-paiement est imputable à des circonstances étrangères et qu'ils n'ont commis aucune faute, soit, pour veiller à ce que la société ou la personne morale remédie à l'absence de paiement. C'est dans ce cadre que pourrait être conclu, le cas échéant, un plan de règlement échelonné de la dette fiscale* »¹²⁰.

Si l'objectif de la disposition semble limpide, les cours et tribunaux ont, cependant, eu à se positionner à plusieurs reprises sur la question de savoir si la demande, introduite par l'Etat belge, pouvait être considérée comme recevable en ce que l'avertissement préalable visait certaines dettes, mais pas l'intégralité des dettes pour lesquelles la responsabilité du dirigeant était recherchée. Le Tribunal de l'entreprise du Hainaut, division Charleroi, a, à cet égard, répondu par la négative dans un jugement de 2016, arguant que « *contrairement à ce que soutient l'Etat belge, le fait que les conditions de recevabilité de l'action étaient remplies, à la date de la citation introductive d'instance, pour une partie de la demande, n'emporte pas la conséquence que la demande devrait être jugée recevable dans son intégralité quand bien même aucun avertissement préalable n'aurait été adressé pour une partie des dettes visées* »¹²¹.

Le Tribunal d'ajouter qu'« *il ne se déduit ni des termes de l'article 93undecies §5 du code TVA (désormais article 51 §5 CRAF) ni de la ratio legis de cette disposition telle qu'elle ressort des travaux préparatoires qu'un avertissement préalable non suivi d'effet dans le délai prescrit vaudrait pour toute dette fiscale ultérieure de la société. L'avertissement doit permettre au(x) destinataire(s) de prendre les mesures nécessaires pour remédier au manquement par la société à son obligation de payer la taxe ou de démontrer que celui-ci n'est pas imputable à une faute commise par eux. (...) Ce mécanisme préventif, qui vise à garantir l'équilibre des intérêts en présence dans le cadre du régime de responsabilité solidaire des dirigeants mis en place par*

¹¹⁸ Art 51 §2 CRAF.

¹¹⁹ Art 51 §4 CRAF.

¹²⁰ A. ZENNER, *Traité, op. cit.*, p. 1546.

¹²¹ Comm. Hainaut, Div. Charleroi, R.G. A/15/02132, *op. cit.*, pp. 5-6.

les dispositions précitées revêt une importance particulière aux yeux du législateur, puisqu'il en a fait une condition de recevabilité de la demande »¹²².

Le magistrat conclut dès lors à l'irrecevabilité de la demande, aux motifs que « *considérer que l'existence d'un avertissement non suivi d'effet dans le délai fixé par la loi permettrait à l'Etat belge de se dispenser du respect de cette formalité pour toute dette née ultérieurement aboutirait à priver les dirigeants de la protection de ce mécanisme pourtant considérée comme essentielle par le législateur. Pour que l'avertissement puisse atteindre cet objectif, il doit nécessairement viser de façon précise la nature de la dette, son origine et son montant »¹²³.*

A contrario, la position des juridictions liégeoises en la matière semble pencher vers la recevabilité de la demande, nonobstant l'absence d'envoi d'avertissements subséquents, au motif qu'« *il n'est pas requis que l'avertissement préalable mentionne obligatoirement la totalité des dettes TVA pour lesquels le recouvrement sera poursuivi ultérieurement à charge du dirigeant responsable, dès lors que selon le paragraphe 1^{er} de l'article 51 du CRAF, ce recouvrement est autorisé dès qu'il y a, ne serait-ce qu'un seul manquement à l'obligation de paiement de la taxe, des intérêts ou des frais accessoires »¹²⁴.*

Si l'absence de précisions, en termes de dispositions législatives, quant à la nécessité de recourir à plusieurs avertissements successifs ou non semble relever d'un oubli du législateur, il nous paraît, cependant que c'est à juste titre que la Cour d'appel de Liège a conclu, dans les deux arrêts précités, à la recevabilité de l'action, nonobstant l'absence d'avertissements subséquents.

En effet, le libellé de l'article 51 du CRAF est on ne peut plus clair : les administrateurs sont rendus responsables du paiement *du précompte professionnel ou de la taxe sur la valeur ajoutée* en cas de manquement par la société à son obligation de paiement (nous soulignons). Par ailleurs, en ce qui concerne la recevabilité de l'action, le paragraphe 5 énonce que celle-ci ne sera recevable « *qu'à l'expiration d'un délai d'un mois à dater d'un avertissement adressé par le receveur par envoi recommandé »¹²⁵.* Sont, dès lors, visés tous les manquements, sans qu'il soit précisé que chaque manquement doive faire l'objet d'un envoi recommandé, pour autant néanmoins qu'un envoi recommandé soit adressé à l'administrateur concerné, à notre sens à compter du second manquement constaté.

Si, dans la pratique, il est constant de relever que les administrateurs concernés ne donnent généralement pas suite au dit avertissement préalable, contraindre l'administration fiscale à réitérer cet envoi à chaque nouveau manquement nous paraît disproportionné¹²⁶. De plus, en l'absence de justification de l'administrateur concernant les premiers manquements à l'obligation de s'acquitter des dettes fiscales, et dans la mesure où l'administration a d'ores et déjà, dans le cadre du premier avertissement envoyé, notifié son intention de mettre en cause la responsabilité de celui-ci, il nous paraît que c'est à bon droit que la Cour d'appel de Liège a considéré recevable la demande visant également les manquements intervenus entre

¹²² Comm. Hainaut, Div. Charleroi, R.G. A/15/02132, *ibidem*, p. 6.

¹²³ Comm. Hainaut, Div. Charleroi, R.G. A/15/02132, *ibidem*, p. 6, nous soulignons.

¹²⁴ Liège, 27 mars 2020, R.G. 2019/RG/215, inédit, p. 6 et Liège, 20 juin 2023, R.G. 2022/RG/858, inédit, p.8.

¹²⁵ Article 51 §5 CRAF.

¹²⁶ Voy. not. Comm. Hainaut, Div. Charleroi, R.G. A/17/01423, inédit, p. 2 ; T.E. Hainaut, Div. Mons, 04 juillet 2023, R.G. A/22/00629, inédit., Comm. Hainaut, Div. Charleroi, R.G. A/17/00872, inédit., Liège, 13 octobre 2020, R.G. 2019/RG/1042, inédit., T.E. Bruxelles, 26 octobre 2023, R.G. A/17/02617, www.monkey.be.

l'avertissement préalable et la citation en justice, dans la mesure où ceux-ci étaient intervenus dans un délai relativement court.

Le même raisonnement semble être adopté par le Tribunal de l'entreprise de Gand, lequel énonce, en son jugement du 14 décembre 2022 que « *verweerder kan niet worden bijgetreden in zijn argumentatie waar hij stelt dat er voor elke nieuwe schuld telkens een nieuwe of bijkomende ingebrekestelling dient verstuurd – en aldus een voorwaarde toevoegt die niet in de wet is bepaald. Noch uit artikel 93undecies C BTW-wetboek / artikel 442quater WIB / artikel 51 WMGI noch uit enige andere wettelijke bepaling volgt dat er telkens een nieuwe kennisgeving moet gebeuren voor elke achterstal die ontstaat na een eerdere kennisgeving* »¹²⁷.

Il en serait, évidemment, autrement, si l'administration fiscale attendait plusieurs mois avant de mettre en cause la responsabilité de l'administrateur susvisé. L'administration fiscale se rendrait, à notre sens, en effet, coupable d'un abus de droit certain si, ayant notifié son intention de mettre en cause la responsabilité de l'administrateur, celle-ci tardait à introduire ladite procédure, tout en se prévalant d'une notification survenue plusieurs mois auparavant. Une réforme législative concernant la nécessité de procéder à plusieurs avertissements préalables paraît, dès lors, la bienvenue.

SECTION 2 : LE CSA OU LE RÈGNE DE LA *MARGINALE TOETSING*

Sans entrer dans les détails, il convient brièvement de rappeler que, nonobstant l'action spécifique offerte à l'administration fiscale par le Code du recouvrement, la responsabilité délictuelle du gérant peut également être mise en œuvre sur pied de l'article 2 :56 du CSA¹²⁸. En effet, pratiquement immédiatement après avoir énoncé, à l'article 2 :49 du CSA que les administrateurs bénéficient d'une immunité, dans la mesure où « *les personnes morales agissent par leurs organes (...). Les membres de ces organes ne contractent aucune responsabilité relative aux engagements de la personne morale* », le législateur prévoit, à l'article 2 :56 CSA, une triple cause de responsabilité personnelle des dirigeants¹²⁹.

Comme le rappelle J. MALHERBE, trois types de fautes peuvent être retenues sur base de l'article 2 : 56 CSA, à savoir la faute de gestion, la violation de la loi et/ou des statuts de la personne morale, et la faute extracontractuelle. Si l'invocation de la faute de gestion n'est ouverte qu'à la société à l'encontre de son dirigeant, celle-ci, de même que les tiers, peuvent invoquer la violation de la loi ou des statuts ainsi que la faute extracontractuelle, pour autant qu'un dommage en lien causal avec la faute puisse être démontré¹³⁰.

Par ailleurs, l'administration fiscale ne sera, généralement, fondée à invoquer la responsabilité du dirigeant pour autant que ce dernier ait commis une faute de nature extracontractuelle dans l'exercice de son mandat, faute devant, par ailleurs, « *excéder manifestement la marge dans*

¹²⁷ T.E. Grand. Div. Gand, 14 décembre 2022, R.G. A/22/00189, www.fisconet.be.

¹²⁸ Sur ces notions, voy. H. CULOT *et alii*, *Société à responsabilité limitée*, *op. cit.*, pp. 175 et s.

¹²⁹ P. DE WOLF et I. VERMEIREN, *op. cit.*, p. 89.

¹³⁰ H. CULOT et O. MARESCHAL, *op. cit.*, p. 260.

laquelle des administrateurs prudents et diligents placés dans les mêmes circonstances peuvent raisonnablement avoir une opinion divergente »¹³¹.

Or, cette atténuation du critère d'appréciation de la faute ne facilite pas la tâche de l'administration fiscale, dès lors que, d'une part, c'est bien la société qui est débitrice de l'impôt, et, d'autre part, « *le fait pour l'administrateur de retarder ce paiement ne constitue pas nécessairement un comportement de dirigeant imprudent »¹³². En effet, il échet de rappeler que le fait qu'une décision se soit révélée, *a posteriori*, mauvaise, n'implique pas automatiquement que celle-ci était fautive.*

Il convient, en réalité, de vérifier s'il était raisonnable, à l'entame, dans le chef d'un dirigeant prudent et diligent, de poser cet acte, de la manière dont laquelle il a été posé. Le juge dispose, en effet, d'un pouvoir de contrôle marginal de la faute, « *tendant à contribuer à l'appréciation plus correcte des décisions des administrateurs et gérants, en prenant en considération le fait que, dans une situation déterminée, deux personnes normalement diligentes et prudentes peuvent raisonnablement adopter des comportements différents »¹³³.*

Ont, sur pied de l'article 2 :56 CSA été retenues par la jurisprudence comme des fautes aquilienne : *l'aveu tardif de l'état de faillite, la poursuite d'une activité déficitaire, l'absence d'établissement de comptes pendant trois exercices successifs, les détournement effectués au préjudice de la société, le fait de se créer des obligations en sachant ou en devant savoir que l'on ne pourra pas les exécuter dans des conditions et des délais raisonnables*¹³⁴.

Enfin, comme l'énoncent H. CULOT et O. MARESCHAL, « *la faute que le CSA permet aux tiers d'invoquer est la « violation du présent code » ou des statuts, ce qui n'inclut pas la violation des lois fiscales. Pour le fic, cette voie est accessible, par exemple en cas de manquement aux règles sur le conflit d'intérêts, sur les distributions de dividendes ou sur la tenue de la comptabilité, mais encore faut-il prouver un dommage en lien causal avec la faute, ce qui ne va pas de soi s'agissant du non-paiement de l'impôt »¹³⁵. Une certaine doctrine relève cependant qu'ont été considérées comme des fautes commises en violation du Code ou des statuts : l'absence de dépôt de déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition ; la non-convocation de l'assemblée générale dans le cadre de la procédure de sonnette d'alarme, le fonctionnement irrégulier des organes de la société, telle que l'absence de réunions du conseil d'administration ou de l'assemblée générale, la souscription fictive de capital, le non-respect des règles relatives aux comptes annuels, ainsi que l'absence ou l'irrégularité de la comptabilité¹³⁶.*

¹³¹ Art 2 :56 CSA.

¹³² H. CULOT et O. MARESCHAL, *op. cit.*, p. 260.

¹³³ P. DE WOLF et I. VERMEIREN, *op. cit.*, p. 92.

¹³⁴ Voy. P. DE WOLF et I. VERMEIREN, *ibidem*, p. 100 ; ainsi que la jurisprudence citée.

¹³⁵ H. CULOT et O. MARESCHAL, *op. cit.*, p. 260.

¹³⁶ P. DE WOLF et I. VERMEIREN, *op. cit.*, pp. 102-103.

SECTION 3 : LE CODE DE DROIT ÉCONOMIQUE ET LES MOYENS D'ACTION DU CURATEUR

Outre le Code du recouvrement et le CSA précités, le CDE permet également à l'administration fiscale, dans le cadre des actions en comblement de passif, d'engager la responsabilité du dirigeant. En effet, l'article XX.225 CDE énonce qu'en cas de faillite d'une entreprise, tout administrateur peut être déclaré « *personnellement obligé, avec ou sans solidarité, de tout ou partie des dettes sociales à concurrence de l'insuffisance d'actif* », pour autant que celui-ci ait commis une faute grave et caractérisée ayant contribué à la faillite, laquelle se caractérise par une insuffisance d'actifs¹³⁷.

En ce qui concerne cette notion, la jurisprudence retient notamment : la non-tenue de la comptabilité, la violation des règles du conflit d'intérêts, le détournement d'actifs, la poursuite déraisonnable de l'activité déficitaire, la fraude fiscale et le travail au noir, le financement de la société par l'absence de paiement des dettes fiscales et sociales etc.¹³⁸.

Il est, par ailleurs, requis qu'il existe un lien causal entre la faute et la faillite de la société dans le cadre de laquelle l'administrateur dont la responsabilité est recherchée exerçait son mandat, mais il n'est cependant pas exigé que cette faute doive en être « *la cause immédiate, directe ou unique* »¹³⁹. La législation elle-même retient, en outre, une présomption de faute grave en cas de fraude fiscale grave, organisée ou non¹⁴⁰. On trouve ici un lien entre droit fiscal et droit de la responsabilité.

Par ailleurs, la Cour d'appel de Liège a eu l'occasion de dire pour droit que « *le non-paiement des charges sociales et fiscales ne constitue pas en soit une faute grave et caractérisée au sens de l'article XX.225 lorsqu'il est involontaire et est la conséquence de l'évolution défavorable des affaires de l'entreprise ; il devient gravement fautif lorsqu'il constitue un mode de financement délibérément choisi* »¹⁴¹.

Si l'action en comblement de passif est ouverte, au premier plan, au curateur de la société faillie, un droit d'action est cependant reconnu aux créanciers, dans la mesure où « *il est apparu dans le passé que les curateurs étaient parfois peu motivés pour initier de telles procédures souvent complexes. C'est pourquoi le paragraphe précise que les créanciers peuvent également introduire une telle action mais pour le compte de la masse* »¹⁴². Ainsi, « *un créancier lésé – notamment l'administration fiscale (nous soulignons) - ne peut introduire valablement une demande contre un dirigeant sur cette base qu'après avoir sommé le curateur d'introduire celle-ci et pour autant que ce dernier reste inactif à l'échéance d'un délai d'un mois après cette sommation* »¹⁴³.

¹³⁷ J. MALHERBE *et alii*, *op. cit.*, p. 286.

¹³⁸ H. CULOT et O. MARESCHAL, *op. cit.*, p. 274. et J. HENRI « La responsabilité des dirigeants d'entreprises en difficulté », *op. cit.*, pp. 231-232.

¹³⁹ J. HENRI, « La responsabilité des dirigeants d'entreprises en difficulté », *ibidem.*, p. 230.

¹⁴⁰ Art XX.225, §1er, alinéa 2 CDE

¹⁴¹ Liège (7^e ch.), 13 janvier 2004, *D.A.O.R.*, 2005, p. 204, cité par J. MALHERBE *et alii.*, *Droit des sociétés*, *op. cit.*, p. 289.

¹⁴² A. ZENNER, *Traité*, *op. cit.*, p. 1538.

¹⁴³ H. CULOT et O. MARESCHAL, *op. cit.*, p. 278.

Ainsi, à supposer que le curateur désigné reste en défaut d'introduire ladite action, l'Etat belge dispose d'une nouvelle base d'action en vue de recouvrer les arriérés d'impôts, pour autant que celle-ci puisse démontrer, dans le chef de l'administrateur, une faute grave et caractérisée¹⁴⁴.

SECTION 4 : QUESTIONS CHOISIES

A.- Action de l'administration fiscale et monopole du curateur : compatibilité ?

Bien que la question soit souvent peu évoquée en jurisprudence ou à tout le mieux balayée par celle-ci, nous nous interrogeons néanmoins sur la compatibilité d'une action menée sur pied de l'article 51 CRAF après l'ouverture d'une procédure d'insolvabilité et ce, au regard du principe bien établi du monopole du curateur¹⁴⁵.

En effet, bien que doctrine et jurisprudence semblent s'accorder pour considérer que l'existence de difficultés financières et l'ouverture d'une procédure d'insolvabilité ne suffisent pas, de manière automatique, à exclure la présomption de faute, mais qu'il convient que l'administrateur démontre bel et bien que la faillite est due aux mêmes difficultés financières qui expliquent l'absence de paiement, nous avons également conclu que les conditions permettant la mise en cause de la responsabilité de l'administrateur doivent être remplies avant l'ouverture de la procédure d'insolvabilité¹⁴⁶.

Dès lors que ces conditions sont remplies, il nous paraît que, si l'administration fiscale tarde à introduire une procédure sur pied de l'article 51 CRAF, de sorte qu'une faillite ait, entretemps, été déclarée, l'intentement d'une telle action nous paraît se heurter au monopole du curateur, lequel, s'il ne dispose pas de l'action basée sur ladite disposition, dispose néanmoins du pouvoir de rechercher la responsabilité de l'administrateur de la personne morale.

En effet, bien que l'action mue par l'Etat belge ne vise pas l'obtention de dommages et intérêts, celle-ci tend cependant à faire supporter par l'administration les conséquences d'un acte de gestion qui a eu pour effet d'opérer une diminution de l'actif de la faillite (bien que la faute dans cet acte de gestion ne soit que présumée).

Or, prise en ce sens, il nous paraît que la démarche de l'Etat belge heurte le principe du monopole du curateur, à propos duquel la Cour de cassation a notamment dit pour droit que *« la mission générale du curateur est de réaliser l'actif du failli et de distribuer les deniers qui proviendraient de la réalisation de cet actif. Lorsque le curateur agit en justice au nom de la masse, il exerce les droits qui sont communs à l'ensemble des créanciers. Les droits communs à l'ensemble des créanciers sont les droits résultant de dommages causés par la faute de toute*

¹⁴⁴ Nous avons, en cette matière, introduit une action sur pied de l'article XX.225 à l'encontre d'un administrateur en raison d'une importante augmentation du passif social à l'égard des créanciers institutionnels entre deux procédures de faillites. En effet, si la première faillite avait été rapportée sur opposition, une seconde faillite a été ouverte quelques mois seulement après ce rapport, dans le cadre de laquelle le curateur a pu se rendre compte que le passif social à l'égard des créanciers institutionnels avait plus que doublé. A la date de rédaction de la présente, nous sommes toujours dans l'attente de la décision du Tribunal de l'entreprise de Liège – division Liège.

¹⁴⁵ Voy. not. Liège, 20 juin 2023, R.G. 2022/RG/858 *op. cit.* laquelle conclut que « les considération sur l'action paulienne et le monopole du curateur sont dès lors sans objet ».

¹⁴⁶ G. DE SAUVAGE et L. ABEELE, *op. cit.* pp. 225 et 226, voy. également *Doc. Parl.*, Ch. 2005-2006, n° 51-2517/002, p. 6, cité dans N. VAN DAMME, *op. cit.*, p. 37. Voy. en ce sens Liège (7^e ch.), 26 juin 2023, R.G. 2022/RG/858, inédit., p. 5.

personne qui a eu pour effet d'aggraver le passif de la faillite ou d'en diminuer l'actif. En raison du dommage qui est ainsi causé à la masse des biens et droits qui constituent le gage commun des créanciers, cette faute est la cause d'un préjudice collectif pour ces créanciers et elle porte atteinte aux droits que ceux-ci, eu égard à leur nature, ont en commun. Il s'ensuit que l'action en inopposabilité de l'acte ayant pour effet de soustraire à l'actif de la faillite un bien grevé d'une sûreté spéciale ou l'action en réparation de l'atteinte résultant de l'absence, dans l'actif de la faillite, d'un tel bien, ne vise pas l'indemnisation d'un préjudice propre au créancier privilégié, mais celle d'un dommage causé à la masse des biens. Le curateur a, partant, seul, qualité pour l'intenter »¹⁴⁷. Ainsi, à notre estime, à supposer qu'une faute puisse être retenue dans le chef de l'administrateur, celle-ci peut avoir engendré un préjudice collectif pour la masse, pour lequel seul le curateur est fondé à en solliciter réparation.

Une telle interprétation était également avancée par une certaine doctrine, laquelle énonçait qu'« *il est permis de s'interroger sur la recevabilité d'une action introduite par l'administration fiscale à l'encontre des dirigeants dont la société a été déclarée en faillite. Dès lors que le texte légal reste muet sur cette question, nous pensons que le monopole du curateur devrait, dans la majorité des cas, empêcher l'introduction d'une telle action* »¹⁴⁸.

Le septième paragraphe de l'article 51 du CRAF semble, par ailleurs, abonder en ce sens, lequel prévoit que « *si une action a été introduite sur base de l'article XX.225 du Code de droit économique, les montants qui reviendraient à l'autorité fiscale sur la base du paragraphe 5 sont imputés sur le montant accordé à l'autorité fiscale sur la base de cette action* ». Or, l'article XX.225, communément appelée « action en comblement de passif », a pour conséquence, lorsqu'elle est reconnue comme fondée, que l'administrateur soit déclaré personnellement obligé « *de tout ou partie des dettes sociales à concurrence de l'insuffisance d'actif* »¹⁴⁹.

Dès lors que le préjudice subi par l'administration fiscale, à savoir le défaut de paiement du précompte professionnel et de la TVA est susceptible d'être entièrement couvert par l'action menée sur pied de l'article XX.225 CDE, il nous paraît que celle-ci doit, dès lors, céder le pas au curateur dans le cadre des opérations de la faillite, au risque de violer le monopole établi au profit de ce dernier.

B.- Responsabilité de l'administrateur et faillite personnelle : et si tout cela n'avait servi à rien ?

En matière d'admissibilité à la procédure de faillite des administrateurs de sociétés, l'arrêt du 18 mars 2022 de la Cour de cassation a sensiblement rebattu les cartes. En effet, par ce désormais célèbre arrêt, la Cour a dit pour droit qu'« *En vertu de l'article I.1, 1° du même code (i.e. le CDE) on entend par entreprise chacune des organisations suivantes : toute personne physique qui exerce une activité professionnelle à titre indépendant ; toute personne morale ; toute autre organisation sans personnalité juridique. Une personne physique n'est une entreprise, au sens de cette dernière disposition, que lorsqu'elle constitue une organisation consistant en un agencement de moyens matériels, financiers ou humains en vue de l'exercice*

¹⁴⁷ Cass., 25 mars 2021, *J.L.M.B.*, 2021/35, p. 1577.

¹⁴⁸ J.F. GOFFIN et G. DE SAUVAGE, *La responsabilité civile des dirigeants de société en matière fiscale*, op. cit., p. 377.

¹⁴⁹ Art XX.225 CDE.

*d'une activité professionnelle à titre indépendant. Il s'ensuit que le gérant ou l'administrateur d'une société qui exerce son mandat en dehors de toute organisation propre n'est pas une entreprise »*¹⁵⁰.

Si cet arrêt a eu l'effet d'une bombe auprès des avocats et professionnels du chiffre, dans la mesure où une pratique relativement admise consistait à déposer un aveu de faillite à la fois pour la société et pour son administrateur, force est de constater que, sur le terrain, nombreux sont les cours et tribunaux qui admettent l'existence « *d'un agencement de moyens personnels et distincts de ceux de la personne morale* » et déclarent en pratique, toujours des administrateurs en faillite¹⁵¹.

Ainsi, le Tribunal de l'entreprise du Brabant wallon a notamment dit pour droit dans un jugement du 11 avril 2022 que « *le requérant est une entreprise dès lors qu'il exerce des mandats rémunérés de dirigeant dans deux sociétés, qu'il est assujéti à la sécurité sociale des travailleurs indépendants, qu'il tient une comptabilité simplifiée prenant compte de ses rémunérations et des frais exposés à titre personnel pour l'exercice de ses mandats, qu'il s'est porté caution de plusieurs contrats de crédit souscrits par l'une de ses sociétés et qu'il assume personnellement des responsabilités et des engagements financiers propres (...). Les conditions légales de la faillite sont réunies dès lors que Monsieur démontre avoir une organisation propre par l'exercice de ses mandats* »¹⁵².

Le Tribunal de l'entreprise de Liège, division Namur ajoute que « *la situation du requérant justifie de l'inclure dans le périmètre large de la notion d'entreprise et est manifestement étrangère aux considérations qui ont fondé les décisions de la Cour d'appel de Mons et de la Cour de cassation, aux motifs qu'il dirige seul deux sociétés, que ses mandats sont effectivement rémunérés, qu'il est assujéti au régime de la sécurité sociale pour travailleurs indépendants, qu'il tient une comptabilité simplifiée comme l'y autorise l'article II.82, §1^{er}, alinéa 2 du CDE et que cette comptabilité prend en compte ses revenus en tant qu'administrateur comme seule source de revenus professionnelle. Ces mandats représentent l'exercice régulier d'une activité professionnelle en vue de se procurer des revenus nécessaires à l'existence. En l'état actuel de la législation, le requérant est une entreprise susceptible de se trouver en état de faillite* »¹⁵³.

De manière beaucoup plus simpliste, le Tribunal de l'entreprise de Liège, division Liège a quant à lui estimé, aux termes d'un jugement du 03 octobre 2022 qu' « *il ressort des documents déposés à l'appui de l'aveu que les conditions d'une déclaration de faillite, à savoir la cessation persistante de paiement et l'ébranlement du crédit, sont rencontrées dans le chef de Madame F. qui est une entreprise au sens de l'article I.1.1^o du Code de droit économique. En effet, Madame F. est une personne physique qui exerce une activité professionnelle à titre indépendant* »¹⁵⁴.

¹⁵⁰ Cass., 18 mars 2022, R.G. C.21.0006.F, www.juridat.be.

¹⁵¹ T.E. Liège, div. Liège (3^e ch.), 03 octobre 2022, R.G. 0/22/00622, inédit ; T.E. Brabant Wallon, 11 avril 2022, R.G. O/22/00092, inédit.

¹⁵² T.E. Brabant wallon, 11 avril 2022, R.G. O/22/00092, *ibidem*.

¹⁵³ T.E. Liège (div. Namur), R.G. 0/22/000117, inédit, cité dans Z. PLETINCKX, « Le dirigeant d'entreprise peut-il être déclaré en faillite ? Fin d'une controverse ou début de nouvelles discussions », *J.T.*, n° 6899, 21 mai 2022.

¹⁵⁴ T.E. Liège (div. Liège), 03 octobre 2022, R.G. 0/22/00622, *op. cit.*

Bien qu'il soit permis de s'interroger sur la suffisance de la motivation dans le dernier jugement cité, une tendance se dessine cependant : celle d'ouvrir la procédure de faillite, nonobstant l'arrêt de la Cour de cassation précité, aux administrateurs de sociétés.

Par ailleurs, si le législateur, dans l'avant-projet de loi transposant la Directive (UE) 2019/1023 prévoyait initialement un nouvel article XX.1^{er}/1 précisant « *les administrateurs, gérants, délégués à la gestion journalière, membres du comité de direction ou du conseil de surveillance, ainsi que toutes autres personnes qui détiennent ou ont effectivement détenu le pouvoir de gérer l'entreprise, ne peuvent, du fait de cette seule activité, être considérés comme une entreprise au sens du présent livre* », force est de constater que cet article n'a pas été inclus dans le projet de loi ni *a fortiori* dans le texte adopté, de sorte qu'il nous paraît toujours bel et bien possible, à l'heure actuelle d'ouvrir la procédure de faillite aux administrateurs personnes physiques, moyennant le respect de l'arrêt de la Cour de cassation précité¹⁵⁵.

Au vu de la tendance actuelle, nous nous interrogeons, dès lors, sur l'efficacité d'une action menée sur pied de l'article 51 du CRAF dans le chef de l'administration fiscale, dans la mesure où, dans le cadre de la faillite d'une personne physique, celle-ci reste admise à solliciter, et ce dès le dépôt de son aveu de faillite, le bénéfice d'une mesure d'effacement, laquelle sera hors les cas de fautes graves et caractérisées, généralement octroyée par le tribunal compétent. Si, certes, la responsabilité recherchée sur pied de l'article 51 du CRAF est bel et bien une responsabilité à base de faute, nous nous permettons de relever que, d'une part, la faute énoncée à l'article 51 §2 du CRAF n'est que présumée, mais ne doit nullement être prouvée - ni même déterminée ou énoncée - par l'administration fiscale, la charge de la preuve qu'aucune faute n'a été commise reposant sur l'administrateur. D'autre part, le refus d'effacement par le tribunal de l'insolvabilité doit être motivé en raison de fautes graves et caractérisées ayant contribué à la faillite. Or, si une faute peut être retenue sur pied de l'article 51 du CRAF, ce n'est pas pour autant que cette faute revêt la caractéristique de « grave et caractérisée » au sens de l'article XX.173 CDE.

Dans de telles conditions, il nous paraît dès lors que le risque, pour l'administration fiscale, de voir ses recettes lui échapper définitivement ne doit pas être sous-estimé.

¹⁵⁵ P. HENRY, « L'aveu de faillite des dirigeants d'entreprise : suite... et fin ? », www.latribune.avocats.be

CONCLUSION

Cette contribution avait pour objectif de mettre en exergue les différents modes d'action à la disposition de l'administration fiscale, visant à mettre en cause la responsabilité des dirigeants de société pour des créances fiscales dans le cadre de procédures d'insolvabilité.

À cet effet, nous nous sommes longuement intéressés à l'action en responsabilité dont dispose l'Etat belge sur pied du nouvel article 51 CRAF. Nous avons pu nous rendre compte, à travers l'analyse de ses différentes composantes et conditions d'application que celle-ci regorge d'imprécisions et est sujette à bon nombre de controverses jurisprudentielles et doctrinales, lesquelles nous semblent loin d'être tranchées. En effet, que ce soit relativement au renversement de la présomption de faute, à son écartement, à la question du quantum pouvant être réclamé par l'administration fiscale, toutes ces questions demeurent régulièrement débattues devant les juridictions belges.

Nous nous sommes également interrogés sur la question de savoir si un tel mécanisme ne violait pas le monopole du curateur établi par la jurisprudence dans le cadre des procédures d'insolvabilité.

Nous avons, par ailleurs, brièvement invoqué les causes de responsabilité contenues dans le CSA et le CDE, celles-ci étant, cependant, relativement accessoires à l'action contenue dans le Code du recouvrement.

Une chose nous semble désormais certaine, à l'analyse de ces différents modes de mise en cause de responsabilité : l'administration fiscale n'est pas un créancier comme les autres. Celle-ci dispose, en effet, de moyens d'action exorbitant le droit commun, et lesquels ne sont pas à la portée du créancier le plus ordinaire. Nous constatons, par ailleurs, dans le chef de l'Etat belge, un accroissement des procédures introduites devant les cours et tribunaux. Il ne nous paraît, en conséquence, que trop recommandé pour les gérants et sociétés dans lesquelles ils exercent leur mandat de ne pas négliger ce créancier particulier, au risque de le voir ressurgir par la fenêtre, là où d'aucuns pensaient l'avoir fait fuir par la porte.

BIBLIOGRAPHIE

Législation belge

Loi du 07 juin 2023 transposant la directive (UE) 2019/1023 du Parlement européen et du Conseil du 20 juin 2019 relative aux cadres de restructuration préventive, à la remise de dettes et aux déchéances, et aux mesures à prendre pour augmenter l'efficacité des procédures en matière de restructuration, d'insolvabilité et de remise de dettes, et modifiant la directive (UE) 2017/1132 et portant des dispositions diverses d'insolvabilité, *M.B.*, 07 juillet 2023.

Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales.

Code de droit économique, livre XX.

Code des sociétés et associations.

Proposition de loi du 17 février 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscale, *Doc.*, Ch., 2018-2019, n° 3625/001.

Doc. Parl., Ch., 2018-2019, n° 54-3625/001.

Doc. Parl., Ch., 2005-2006, n° 51-2517/002.

Doctrine

AFSCHRIFT, Th., « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie) : 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. », *J.T.*, 2006, n° 5.

BUYSSE, C., « Le fisc ne peut pas réclamer le pr. Prof. Eludé au titre de dommages-intérêts », *Fiscologue*, 2016, n° 1460.

CALLENS, G. *et alii.*, *Société anonyme*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2021.

COIBION, A., « Développements récents en matière de responsabilité des dirigeants : l'arrêt de la Cour de cassation du 20 juin 2005 et la loi-programme du 20 juillet 2006 », *C.J.*, 2006/4-5.

De CORDT, U., *et alii.*, *La société anonyme*, *R.P.D.B.*, Bruxelles, Bruylant, 2014.

CULOT, H., *et alii.*, *Société à responsabilité limitée*, 1^e éd., Bruxelles, Larcier, 2023.

CULOT, H. et MARESCHAL, E., « Responsabilité des dirigeants en cas de non-paiement des dettes fiscales », in GARROY, S. et AYDOGDU, R. (dir.) *Entreprises en difficulté et fiscalité*, Limal, Anthémis, Collection Tax Institute de l'ULiège, 2023, pp.257-283.

VAN DAMME, N., « La responsabilité des administrateurs de sociétés pour les dettes fiscales et sociales de la société », in DURIAUX, A., *et al.* (dir.), *Les entreprises à l'épreuve de la responsabilité civile extracontractuelle*, Bruxelles, Larcier, 2022.

- DELANOTTE, M., *Invordering federale schulden – algemeen kader*, Mechelen, Kluwer, 2020.
- DELNOY, P., *et alii.*, *Eléments de méthodologie juridique*, 3^e éd. Bruxelles, Larcier, 2008.
- DELVAUX, M.-A. et DE WOLF, P., « Les responsabilités civiles de dirigeants de sociétés commerciales », in DE CORDT, Y. (dir.), *Le statut du dirigeant d'entreprise*, 1^e éd., Bruxelles, Larcier, 2009.
- FAGNART, J., « Livre 24 : la responsabilité des administrateurs de sociétés », in X., *Responsabilités – Traité théorique et pratique*, Wolters Kluwer, 2015.
- DE GEYTER, S., « Aansprakelijkheid van bestuurders voor fiscale schulden: een materiële bevoegdheid van de rechtbank van koophandel », note sous Cass., 17 décembre 2015, *R.P.S.-T.R.V.*, 2016.
- GOFFIN, J.-F. et DE SAUVAGE, G., « La responsabilité civile des dirigeants de sociétés en matière fiscale », *R.G.C.F.*, 2008/5.
- GOFFIN, J.-F., *Responsabilité des dirigeants de sociétés*, 3^e éd., Bruxelles, Larcier, 2012.
- HENRI, J., « La responsabilité des dirigeants d'entreprises en difficulté », in HENRI, J. (dir.), *La responsabilité des dirigeants de sociétés, associations et fondations*, 1^e éd., Bruxelles, Larcier.
- HENRY, P., « L'aveu de faillite des dirigeants d'entreprise : suite... et fin ? », www.latribune.avocats.be
- JANSEN, A., « Responsabilité des dirigeants de sociétés à l'égard de l'administration fiscale (loi-programme du 20 juillet 2006) : l'administration ouvre le feu ! », *D.A.O.R.*, 2010/2, n° 94.
- JASSOGNE, C. et LABEAU, J.-Ph., *La responsabilité des dirigeants de société*, Liège, Wolters Kluwer, 2016.
- KRAHAY, J., *Les entreprises en difficulté – 100 questions réponses*, Bruxelles, Larcier-Intersentia, 2023.
- LINARD DE GUERTECHIN, T. et MAHAUX, I., « La solidarité en droit fiscal : de la justification de la norme aux mécanismes de solidarité légaux. Etat des lieux », *Annales de droit de Louvain*, 2021.
- MALHERBE, Ph. « Les dirigeants responsables de dettes tributaires », *Rev. Prat. Soc.*, 2007/3.
- MALHERBE, Ph., « Eluder la responsabilité du dirigeant en matière de TVA », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, n° 9.
- MALHERBE, J., DE CORDT, Y., LAMBRECHT, P., MALHERBE, Ph. et CULOT, H., *Droit des sociétés*, 5^e éd., Bruxelles, Larcier, 2020.
- PLETINCKX, Z., « Le dirigeant d'entreprise peut-il être déclaré en faillite ? Fin d'une controverse ou début de nouvelles discussions », *J.T.*, n° 6899, 21 mai 2022.
- DE SAUVAGE, G. et VAN DEN ABEELE, L., « Responsabilité des dirigeants en matière fiscale : présomption de faute et renversement de la charge de la preuve : une jurisprudence bien établie », *R.G.C.F.*, 2022/3-4.

TIBERGHIE, *Manuel de droit fiscal 2021-2022*, tome 1, Kluwer, 2021.

TILLEMANN, B., DEWAELE, K. et VAN DAMME, N., *Bestuur van vennootschappen*, Die Keure, 2022.

VEROUGSTRAETE, I., *Manuel de l'insolvabilité de l'entreprise*, Liège, Wolters Kluwer, 2019.

DE WOLF, P. et VERMEIREN, I., « La responsabilité des administrateurs dans le CSA : à qui la faute et à qui l'action », in HENRI, J. (coord.) *La responsabilité des dirigeants des sociétés, associations et fondations*, Bruxelles, Larcier, 2022.

DE WOLF, P., *Le régime général de la responsabilité civile des administrateurs*, Séminaire Vanham & Vanham, 31 janvier 2019.

DE WOLF, P. et STEVENS, G., « La société anonyme – responsabilité des administrateurs », in JASSOGNE, C., (dir.), *Traité pratique de droit commercial*, T. IV, Wolters Kluwer, 2014.

ZENNER, A., *Traité du droit de l'insolvabilité*, Limal, Anthémis, 2020.

ZENNER, A., « Cinquante nuances de gris dans le droit de l'insolvabilité. Dictionnaire raisonné des controverses d'interprétation subsistantes ou nouvelles », *R.D.C.-T.B.H.*, 2020/3.

Jurisprudence

1) Cour de cassation

Cass., 18 mars 2022, R.G. C.21.0006.F., www.juridat.be

Cass., 25 mars 2021, *J.L.M.B.*, 2021/35.

Cass., 25 janvier 2019, R.G. F.17.0067.N.

Cass., 11 mars 2016, *R.P.S.-T.R.V.*, 2016.

Cass., 17 décembre 2015, *R.P.S.-T.R.V.*, 2016.

Cass., 27 mars 2015, R.G. F.14.0086.N., *Pas.*, 2015.

Cass., 19 septembre 2014, R.G. F.12.0206.N.

2) Cour d'appel

Liège (7^e ch.), 26 juin 2023, R.G. 2022/RG/858, inédit.

Liège, 20 juin 2023, R.G. 2022/RG/858, inédit (pil)

Bruxelles (6^e ch.), 02 février 2023, R.G. 2017/AR/531, www.jurakluwer.be

Bruxelles (6^e ch.), 21 septembre 2021, *R.C.G.F.*, 2022/3-4.

Liège (7^e ch. B), 13 octobre 2020, R.G. 2019/RG/1042, inédit.

Mons, 13 mai 2020, *J.S.D.C.*, 2020.

Liège, 27 mars 2020, R.G. 2019/RG/215, inédit

Liège, 23 mars 2020, R.G. 2019/RG/276, inédit.

Anvers, 11 septembre 2018, *Cour. Fisc*, 2018, n° 16.

Liège, 16 février 2012, R.G. 2011/RG/174, inédit.

Liège (7^e ch.), 13 janvier 2004, *D.A.O.R.*, 200.

3) Tribunal d'arrondissement

Trib. arr. Anvers, 13 novembre 2015, *R.P.S.-T.R.V.*, 2016.

4) Tribunaux de première instance

T.E. Hainaut, div. Tournai, 17 janvier 2024, R.G. A/23/00205, inédit.

Civ. Anvers, div. Anvers, 03 novembre 2023, R.G. 22/3976/A, www.monkey.be

T.E. Gand, div. Gand (7^e ch.), 26 octobre 2023, R.G. A/17/02617, www.monkey.be

T.E. Hainaut, div. Tournai, 03 octobre 2023, R.G. A/22/00327, inédit.

T.E. Louvain (6^e ch.), 14 juillet 2023, R.G. A/20/00822, www.monkey.be

T.E. Hainaut, div. Mons, 04 juillet 2023, R.G. A/22/00629, inédit.

Civ. Hainaut, div. Mons (2^e ch.), 03 juillet 2023, R.G. A/2200615, www.monkey.be

Civ. Anvers (17^e ch.), 26 juin 2023, R.G. A/22/02799, www.monkey.be

Civ. Hainaut, div. Mons, 09 mai 2023, R.G. A/22/00615, www.monkey.be

T.E. Hainaut, div. Tournai, 17 avril 2023, R.G. A/22/00327, inédit.

T.E. Bruxelles (2^e ch.), 14 mars 2023, R.G. O/2300306, www.monkey.be.

Civ. Anvers (2^e ch.), 23 février 2023, R.G. 2022/AR/253, www.monkey.be

T.E. Gand, div. Gand, 14 décembre 2022, R.G. A/22/00189, www.fisconet.be

T.E. Liège, div. Liège (3^e ch.), 03 octobre 2022, R.G. O/22/00622, inédit.

T.E. Brabant Wallon, 11 avril 2022, R.G. O/22/00092, inédit.

T.E. Hainaut, div. Mons, 27 novembre 2018, *J.D.S.C.*, 2019.

Trib. Hasselt, 29 mars 2018, *Cour. Fisc*, 2018, n° 7.

Comm. Hainaut, div. Charleroi, 12 janvier 2018, R.G. A/17/01426, inédit.

Comm. Hainaut, div. Charleroi, 21 octobre 2016, R.G. A/15/02132, inédit.

T.E. Bruxelles, 26 octobre 2013, R.G. A/17/02617, www.monkey.be

T.E. Liège (div. Namur), R.G. O/22/00117, inédit.

Comm. Hainaut, div. Charleroi, R.G. A/16/01808-A/16/00011, inédit.

Comm. Hainaut, div. Charleroi, R.G. A/17/01423, inédit.

Comm. Hainaut, div. Charleroi, R.G. A/17/01431, inédit.

Comm. Hainaut, div. Charleroi, R.G. A/17/00872, inédit.

Autre source :

LITANNIE, T., « La responsabilité extracontractuelle et la responsabilité spéciale des administrateurs pour les dettes fiscales et sociales des sociétés », Webinar, 13 novembre 2023.

ANNEXES :