

Responsabilité des dirigeants en cas de non-paiement des dettes fiscales

Henri CULOT

*Avocat au barreau de Bruxelles
Professeur à l'UCLouvain*

Olivier MARESCHAL

*Avocat au barreau de Bruxelles
Assistant à l'UCLouvain*

Introduction

1. La question de la responsabilité des dirigeants examinée sous l'angle spécifique du non-paiement des dettes fiscales constitue un sujet relativement peu traité en doctrine¹, bien qu'il fasse l'objet d'une jurisprudence abondante. Cette contribution se propose d'examiner plusieurs dispositions légales qui rendent le dirigeant responsable en cas de non-respect des obligations fiscales de la société qu'il dirige et/ou permettant au fisc de récupérer, à charge du dirigeant, l'impôt impayé. En cette matière, aucune nouveauté substantielle ne résulte de la loi du 7 juin 2023 transposant la directive (UE) 2019/1023 du Parlement européen et du Conseil du 20 juin 2019².

2. Dans un premier temps, on tentera d'expliquer brièvement la raison d'être de normes spécifiques prévoyant la responsabilité des dirigeants de personnes morales en cas de non-paiement des dettes fiscales (chapitre 1).

Le fisc a rencontré plusieurs obstacles lorsqu'il a tenté d'invoquer contre les dirigeants de sociétés le droit commun de la responsabilité extracontractuelle. Les dispositions fiscales qui ont été promulguées pour lui venir en aide seront exposées (art. 458 du Code des impôts sur les revenus, ci-après le « CIR 92 », et art. 300 du même code – chapitre 2).

¹ Sur ce sujet, voy. J.-F. GOFFIN et G. DE SAUVAGE, « La responsabilité civile des dirigeants de sociétés en matière fiscale », *R.G.C.F.*, 2008/5, pp. 355-377; Ph. MALHERBE, « Les dirigeants responsables de dettes tributaires », *R.P.S.*, 2007, p. 373; J.-F. GOFFIN, *Responsabilité des dirigeants de sociétés*, 3^e éd., Bruxelles, Larcier, 2012, p. 295; N. VAN DAMME, « La responsabilité des administrateurs de sociétés pour les dettes fiscales et sociales de la société », in A. DURIAUX et al. (dir.), *Les entreprises à l'épreuve du droit de la responsabilité civile extracontractuelle*, Bruxelles, Larcier, 2022, p. 7.

² Loi du 7 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.*, 7 juillet 2023, p. 59113.

Nous analyserons ensuite une règle fiscale spécifique qui instaure une responsabilité solidaire des dirigeants d'une personne morale en cas de dettes de précompte professionnel ou de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») (article 51 du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, ci-après le «CRAF» – chapitre 3).

Nous évoquerons les actions en comblement de passif, qui, sans être spécifiquement fiscales, permettent néanmoins au fisc de recouvrer une partie des montants impayés (chapitre 4).

Nous nous pencherons aussi sur la question de la responsabilité pénale des dirigeants pour certaines infractions liées à l'état de faillite (art. 489*bis* du Code pénal – chapitre 5).

Enfin, nous rappellerons, à toutes fins utiles, que le Code des sociétés et des associations (ci-après le «CSA») prévoit une limitation de la responsabilité des dirigeants qui est, néanmoins, fortement atténuée en raison de plusieurs exceptions importantes (chapitre 6).

Chapitre 1

Pourquoi des responsabilités particulières en matière fiscale ?

3. Avant d'entrer dans l'examen technique des fondements de la responsabilité, il est utile de se demander pourquoi la loi prévoit des règles spécifiques de responsabilité des dirigeants en matière fiscale. Connaître les motifs sous-jacents permet en effet de mieux apprécier la portée et l'articulation des règles.

En principe, une société dotée de la personnalité juridique est une personne distincte de celle de ses actionnaires, membres ou dirigeants. Elle dispose d'un patrimoine propre ; elle est redevable de ses propres impôts calculés selon le régime fiscal qui lui est applicable et ses actifs répondent de ses dettes, fiscales ou autres. Comme l'indique l'article 2:49 du CSA, «[l]es membres de ces organes ne contractent aucune responsabilité personnelle relative aux engagements de la personne morale».

Cette séparation patrimoniale existe pour toutes les personnes morales, mais elle est d'autant plus forte en pratique lorsque les associés bénéficient de la responsabilité limitée. Les tiers ne peuvent alors pas faire valoir leurs droits sur le patrimoine des associés de la personne morale. Et si la qualité d'associé est conceptuellement distincte de celle d'administrateur, gérant ou dirigeant, on sait que dans beaucoup de cas, il s'agit en réalité de la même personne.

La responsabilité limitée est aujourd'hui une technique largement admise, car elle comporte des avantages manifestes en termes de ségrégation, de gestion et de diversification des risques, de gouvernance, d'encouragement de l'entrepreneuriat, et même de protection des tiers créanciers. Dans les relations avec ces derniers, on considère en général que les créanciers volontaires – ce qui

correspond plus ou moins aux créanciers contractuels – sont suffisamment protégés. Même s'il y a là une part de fiction, ils sont censés connaître le régime de responsabilité limitée applicable à leur cocontractant (potentiel), ils ont pu ou peuvent demander accès à ses comptes, se renseigner sur sa solidité financière. S'ils n'en sont pas satisfaits, ils peuvent alors refuser d'entrer dans une relation contractuelle ou n'accepter de contracter que moyennant des garanties à négocier et à convenir, telles que des cautionnements, des sûretés réelles, etc. Comme observé de longue date, le cautionnement donné par l'actionnaire-dirigeant revient économiquement à restreindre, en faveur du bénéficiaire de la garantie, la responsabilité limitée de l'associé et l'effet de la transparence de l'organe.

4. On ne peut pas envisager la responsabilité limitée de manière identique s'agissant de créanciers dits « involontaires », c'est-à-dire de parties qui se trouvent créancières de la personne morale sans l'avoir choisi ni négocié et qui n'ont donc pas eu la possibilité d'exiger des garanties de paiement spécifiques si elles le jugeaient nécessaire. Ces créanciers involontaires sont principalement les créanciers d'une responsabilité extracontractuelle (victimes d'accident, de dommages environnementaux, etc.) et les autorités fiscales au sens large. Ces créanciers méritent donc que la loi leur accorde une aide particulière, car ils n'ont pas été en mesure d'organiser eux-mêmes leur propre protection contre l'insolvabilité de leur débiteur ou de choisir de prendre le risque de contracter sans protection, ce qui peut se justifier par exemple dans le cas d'opérations ponctuelles, de routine ou d'importance mineure³.

Parmi les créanciers involontaires, les autorités fiscales présentent au moins trois particularités. Premièrement, elles ne sont pas un créancier ponctuel, comme pourrait l'être la victime d'un accident, mais un créancier régulier, même permanent, de toute société. L'administration ne peut donc ni choisir son débiteur, ni convenir avec lui de garanties de paiement, ni même décider de mettre un terme à sa relation avec lui lorsque le risque devient trop important. En second lieu, l'argent dû à l'administration fiscale ne sert pas à satisfaire des intérêts privés, mais bien à assurer des dépenses d'intérêt général auquel le non-paiement porte donc atteinte. Enfin, ce qui contrebalance les deux points précédents, l'autorité cumule la qualité de créancier avec celle de législateur : c'est elle qui fixe les règles et elle peut donc se permettre de prévoir *légalement* des garanties en sa faveur. Il ne s'agit pas seulement de théorie : les avant-projets de loi sont soumis à l'Inspection des finances et toute personne qui s'intéresse aux avis donnés dans ce cadre pourra constater que le recouvrement des créances de l'État constitue un point d'attention particulier.

C'est ainsi que s'expliquent, dans les grandes lignes, les garanties particulières prévues pour le recouvrement des créances fiscales. On s'intéresse en

³ Sur ce thème, voy. M. KUDLINSKI, « Are Involuntary Creditors Adequately Protected from the Adverse Impact of the Doctrine of Limited Liability? An Analysis of the Origins of the Doctrine and Its Modern Application through the Prism of Involuntary Creditors' Protection », *Cambridge Law Review*, 2021, pp. 137-181.

particulier ici aux mécanismes rattachés à la responsabilité des dirigeants, dont l'effet est en substance d'ajouter un ou plusieurs débiteurs supplémentaires à la personne morale initialement tenue au paiement de l'impôt. Pour avoir une image complète de la situation, il ne faut cependant pas oublier les autres aspects qui s'y attachent, notamment le système de privilèges légaux dont bénéficient les créances fiscales, les facilités procédurales comme la possibilité qu'a l'administration de se délivrer à elle-même un titre exécutoire et une série de mécanismes plus ou moins ponctuels et efficaces (obligations de retenue dans les secteurs de la construction, de la viande et du gardiennage, solidarité en cas de cession d'un fonds de commerce⁴, etc.).

Chapitre 2

Mise en cause de la responsabilité des dirigeants du chef du non-paiement des impôts (art. 458 CIR 92 ; art. 300 CIR 92)

5. À l'évidence, lorsque la société à responsabilité limitée ne paie pas l'impôt et devient insolvable, la réaction la plus évidente est de rechercher la responsabilité de ses dirigeants. Cette voie n'offre cependant pas au fisc une solution simple. D'une part, la responsabilité pour faute de gestion ne peut être invoquée que par la société, et non par les tiers. Le fisc ne peut donc pas s'en prévaloir. D'autre part, la faute que le CSA permet aux tiers d'invoquer est la violation « du présent code » (et de son arrêté d'exécution⁵) ou des statuts, ce qui n'inclut pas la violation des lois fiscales. Pour le fisc, cette voie est accessible, par exemple en cas de manquement aux règles sur les conflits 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.

Reste alors le droit commun de la responsabilité, soit l'article 1382 de l'ancien Code civil. Mais là encore, les choses ne sont pas si simples, car la faute suppose la violation d'une obligation légale déterminée (mais c'est par hypothèse la société et non l'organe qui est débitrice de l'impôt et qui ne l'a pas payé) ou de l'obligation générale de prudence qui s'impose à tous (mais c'est nécessairement dans le cadre de ses fonctions que le dirigeant décide que la société paie ou non la dette fiscale, et retarder ce paiement ne constitue pas nécessairement un comportement de dirigeant imprudent).

Aussi, plusieurs dispositions ont été élaborées au fil du temps pour surmonter ces obstacles et faciliter l'invocation par le fisc de la responsabilité aquilienne des dirigeants de sociétés.

⁴ Art. 50 CRAF.

⁵ J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT, Ph. MALHERBE et H. CULOT, *Droit des sociétés*, 5^e éd., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 278.

Section 1

Action de l'État en réparation du dommage résultant du non-paiement des impôts (art. 300, § 2, CIR 92 et art. 1382 ancien Code civil)

6. L'article 300, § 2, du CIR 92 prévoit que « [l]es dispositions du présent Code ne font pas obstacle au droit pour l'État de demander la réparation du dommage pouvant consister dans le non-paiement des impôts et des précomptes, des intérêts, des amendes administratives, des accroissements et des accessoires, par la constitution de partie civile ou par l'action en responsabilité »⁶.

Cette disposition confère deux modes d'action à l'État pour demander réparation : la constitution de partie civile et l'action en responsabilité prévue par l'article 1382 de l'ancien Code civil. D'une part, la constitution de partie civile permet à l'État d'intervenir dans une procédure pénale pour obtenir à charge de la partie condamnée des dommages et intérêts liés au non-paiement des dettes fiscales. D'autre part, l'action en responsabilité peut être intentée devant les tribunaux civils pour réclamer des dommages et intérêts visant à réparer le préjudice causé par le non-paiement.

7. Cette disposition doit se comprendre au regard de la jurisprudence de la Cour de cassation, qui apporte des précisions intéressantes en ce qui concerne l'action en responsabilité, mais qui montre aussi les limites de l'utilisation du droit de la responsabilité pour recouvrer les dettes fiscales des sociétés à charge de leurs dirigeants.

Aux termes de son arrêt du 21 septembre 2012, la Cour de cassation souligne que « [t]outes les obligations légales de la société ne constituent pas une obligation légale dans le chef des administrateurs ou du gérant en son nom propre. L'obligation du versement au fisc du précompte professionnel incombe plus particulièrement uniquement à la société dotée de la personnalité juridique et pas à ses administrateurs ou gérants personnellement »⁷.

Dans ce même arrêt, la Cour de cassation confirme que « si l'administrateur ou le gérant n'est pas tenu à un comportement déterminé en vertu d'une disposition légale ou réglementaire, sa responsabilité doit être appréciée en fonction de la norme générale de diligence »⁸.

Cela signifie que le dirigeant n'est dès lors responsable du dommage subi par le fisc en raison de l'impossibilité de percevoir le précompte professionnel que « si la décision de ne pas verser ce précompte constitue une infraction à la norme générale de prudence ». Dans ce cas, « la faute commise par l'administrateur ou le gérant et qui concerne le défaut de versement du précompte profes-

⁶ Voy. aussi art. 92 CTVA.

⁷ Cass., 21 septembre 2012, R.G. n° F.11.0085.N, www.juportal.be.

⁸ *Ibid.*

sionnel dans le cadre de la poursuite de l'activité génératrice de pertes peut être la cause du dommage subi par le fisc qui consiste dans le précompte professionnel qui ne peut être perçu auprès de la société»⁹.

En outre, sur le plan de la cause, la Cour de cassation estime que « [l]a dette d'impôt ne résulte pas de la fraude mais de l'activité économique soumise à la taxation. Les infractions constitutives de la fraude ne sont pas la cause de cette dette, au sens de l'article 1382 du Code civil »¹⁰. De même, l'État ne peut pas demander la réparation d'un dommage sur la base de la responsabilité extracontractuelle d'un tiers, car le fait qu'il ne peut réclamer cet impôt n'est pas une conséquence de la faute, mais bien de la loi fiscale elle-même : « [L]e dommage né du fait que l'État belge ne peut réclamer l'impôt dû et éludé sur la base de la législation fiscale à des personnes autres que les contribuables d'impôts sur les sociétés ou à des personnes tenues principalement en tant qu'auteurs ou complices d'une infraction fiscale au paiement de l'impôt éludé ne constitue pas la conséquence d'une infraction de droit commun, mais d'une cause étrangère, à savoir la législation en matière fiscale, elle-même. »¹¹ Ceci limite fortement le recours à l'article 1382 de l'ancien Code civil.

8. L'administration fiscale peut, comme toute victime, se constituer partie civile pour obtenir la réparation de son dommage, mais, selon une jurisprudence constante, cette possibilité est limitée aux seuls cas où « la législation en matière d'impôt ne prévoit aucune possibilité propre de réparation »¹². Il s'agit d'éviter qu'en se fondant sur la responsabilité civile, l'État puisse récupérer l'impôt sans respecter les délais d'enrôlement prévus par les dispositions d'ordre public en matière fiscale. Lorsque l'article 458, alinéa 1^{er}, du CIR 92 est applicable (voy. *infra*), il constitue une telle possibilité propre de réparation¹³, de sorte que l'article 1382 du Code civil ne peut pas être utilisé pour allouer à l'État des dommages et intérêts réparant le dommage consistant dans la perte de l'impôt éludé.

Ainsi, la Cour conçoit de manière limitée la portée de l'article 300, § 2, du CIR 92 : « Les nouveaux articles 442quinquies [actuellement : 300, § 2] du Code des impôts sur les revenus 1992 et 93undecies E du Code de la taxe sur la

⁹ *Ibid.*

¹⁰ Cass., 13 novembre 2019, R.G. n° P.19.0267.F, *Pas.*, 2019, n° 13, p. 56 ; T. LINARD DE GUERTECHIN et I. MAHAUX, « La solidarité en droit fiscal : de la justification de la norme aux mécanismes de solidarité légaux. État des lieux », *Annales de droit de Louvain*, 2021, p. 189 ; F. ROGGEN et A. RISOPOULOS, « Le juge de la fraude fiscale et le juge de l'impôt : le chemin de Janus », in P. MONVILLE (dir.), *Le droit pénal fiscal dans tous ses états*, Bruxelles, Larcier, 2022, pp. 39-40 (montrant qu'il s'agit d'une jurisprudence constante).

¹¹ Cass., 10 février 2009, R.G. n° P.08.1312.N ; G. DE FOESTRAETS, « La solidarité légale des coauteurs et complices d'infractions fiscales : quarante années de tâtonnements », in R. JAFFERALI et al. (dir.), *Entre tradition et pragmatisme*, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 327 ; M. MORIS, « L'application du principe *non bis in idem* au droit pénal fiscal », *J.T.*, 2020, p. 691.

¹² Cass., 25 mai 2011, *Pas.*, 2011, p. 1465 ; voy. aussi Cass., 9 décembre 1997, *Pas.*, 1997, p. 1382 ; Cass., 8 septembre 1999, *Pas.*, 1999, p. 441.

¹³ Cass., 17 décembre 2015, R.G. n° C.13.0194.N ; C. BUYSSE, « Le fisc ne peut pas réclamer le pr. prof. éludé au titre de dommages-intérêts », *Fiscologue*, 2016, n° 1460, pp. 1-3.

valeur ajoutée n'ont pas pour but ou pour effet de modifier l'objet de l'action civile portée devant la juridiction répressive, ni de détacher cette action du lien causal requis entre l'infraction et le dommage, ni d'attribuer au juge pénal la compétence de déterminer le montant de l'impôt dû, mais de permettre à l'administration fiscale de recourir à cette action lorsque l'application des dispositions de droit fiscal ne permet pas la réparation intégrale du préjudice subi par le trésor.»¹⁴

En d'autres termes, s'il s'agit d'obtenir à charge d'un auteur ou complice des infractions visées par l'article 458 du CIR 92 (autre que le redevable initial de l'impôt) le paiement de l'impôt sur le revenu élué et des intérêts, l'administration devra se baser sur l'article 458 précité, dont découle directement l'obligation de l'auteur et du complice de l'infraction. Elle ne peut donc se constituer partie civile contre lui pour obtenir des dommages et intérêts à sa charge. En revanche, la constitution de partie civile peut se justifier s'il s'agit de demander la réparation d'autres éléments de dommage (frais liés à la plainte et au suivi de la procédure, par exemple)¹⁵. L'intérêt d'une telle démarche est notamment de pouvoir suivre la procédure pénale et d'y intervenir en tant que victime, notamment pour requérir l'accomplissement de devoirs d'instruction complémentaires¹⁶.

La situation n'est pas tout à fait identique en matière de TVA, où la dette d'impôt ne résulte pas d'un enrôlement mais du fait générateur de la taxe lui-même. L'administration peut alors choisir d'établir elle-même le titre exécutoire (une contrainte) ou de le demander au juge par le biais d'une constitution de partie civile. Si, toutefois, une contrainte a été dressée, alors on revient à une situation similaire à celle qui s'applique en matière d'impôt sur le revenu : le dommage allégué dans le cadre de la constitution de partie civile doit être distinct de la taxe et des intérêts pour lesquels l'administration dispose déjà d'un titre exécutoire¹⁷.

9. Inséré par la loi du 5 mai 2019, l'article 4*bis* du Titre préliminaire du Code de procédure pénale prévoit désormais que « [s]i l'action publique est intentée pour les faits visés aux articles 29, §§ 2 et 3, et 29*bis* du Code d'instruction criminelle, le juge pénal prend connaissance, outre de l'action publique, de l'action civile en vue du paiement des impôts, additionnels, accroissements, amendes administratives et fiscales et accessoires y afférents. Cette action civile se rapporte à une action autonome dans laquelle l'administration fiscale compétente intervient dans l'affaire pénale. Dès que l'action civile est pendante devant le juge pénal, les procédures devant les tribunaux civils, qui concernent

¹⁴ Cass., 13 novembre 2019, R.G. n° P.19.0267.F, *Pas.*, 2019, n° 13, p. 56 ; G. DE FOESTRAETS, *op. cit.*, pp. 336-339.

¹⁵ Voy. T. LINARD DE GUERTECHIN et I. MAHAUX, *op. cit.*, pp. 187-190 ; G. DE FOESTRAETS, *ibid.*, p. 322.

¹⁶ G. DE FOESTRAETS, *ibid.*, p. 318.

¹⁷ T. LINARD DE GUERTECHIN et I. MAHAUX, *op. cit.*, pp. 190-192 et les références citées. Voy. aussi A. MASSET et R. LERUTH, « La répression pénale de la fraude fiscale : focus sur les peines », in P. MONVILLE (dir.), *Le droit pénal fiscal dans tous ses états*, Bruxelles, Larcier, 2022, p. 74.

la même action, prennent fin et sont poursuivies devant le juge pénal. L'administration fiscale compétente est informée au moins deux mois auparavant de la fixation devant la juridiction de jugement».

Dans les cas visés par cette disposition, le juge pénal est compétent pour déterminer le montant de l'impôt et des accessoires. Il s'agit d'une action autonome, et donc pas d'une action en dommages et intérêts au titre des conséquences civiles d'une infraction¹⁸. Ceci pourrait, en pratique, simplifier la gestion des relations difficiles entre le droit fiscal, le droit pénal et le droit de la responsabilité.

Section 2

Responsabilité solidaire des auteurs ou complices de certaines infractions au droit fiscal pour le paiement de l'impôt éludé et des intérêts dus par le redevable au nom duquel l'impôt a été enrôlé (art. 458 CIR 92)

10. Les auteurs ou complices de certaines infractions au droit fiscal sont tenus solidairement au paiement de l'impôt éludé dû par le redevable au nom duquel l'impôt a été enrôlé et des intérêts de retard dus par le redevable initial de la taxe.

L'article 458 du CIR 92¹⁹ instaure un régime de solidarité en matière de fraude fiscale : « [L]es personnes qui auront été condamnées comme auteurs ou complices d'infractions visées aux articles 449 à 452 seront solidairement tenues au paiement de l'impôt éludé et des intérêts dus par le redevable au nom duquel l'impôt a été enrôlé. »

Il en va de même lorsque les faits constitutifs de préventions sont déclarés établis, mais que l'auteur bénéficie : « 1° d'une suspension du prononcé de la condamnation ou d'un sursis à l'exécution des peines prévus par la loi du 29 juin 1964 concernant la suspension, le sursis et la probation ; 2° d'une condamnation par simple déclaration de culpabilité prévue à l'article 21ter du Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle ; 3° de la procédure de déclaration préalable de culpabilité prévue à l'article 216 du Code d'instruction criminelle ; 4° de la prescription de l'action publique » (art. 458 CIR 92).

Cette solidarité s'impose de plein droit, sans qu'il soit requis que le juge la prononce²⁰. Elle constitue une mesure civile, dont les effets juridiques sont régis par le Code civil. Il ne s'agit pas d'une peine au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme²¹. Cette disposition permet donc de recouvrer, sur la base de l'enrôlement ou d'un autre titre dont l'admi-

¹⁸ M. MORIS, *op. cit.*, p. 692.

¹⁹ Voy. aussi art. 73sexies CTVA.

²⁰ A. MASSET et R. LERUTH, *op. cit.*, pp. 73-74 et G. DE FOESTRAETS, *op. cit.*, p. 316 et les références citées.

²¹ C.C., 18 juin 2009, n° 99/2009, B.6.4 et B.6.5.

nistration disposerait²², l'impôt et les intérêts à charge des auteurs ou complices d'infractions fiscales, mais elle constitue aussi une « possibilité propre de réparation » qui exclut l'application du droit commun de la responsabilité aquilienne. Dans le cas de sociétés, les auteurs et complices sont généralement leurs dirigeants de droit ou de fait.

En sens inverse, en cas de condamnations prononcées en vertu des articles 449 à 456 du CIR 92 (fraude fiscale et faux fiscal) contre leurs préposés ou leurs administrateurs, gérants ou liquidateurs dans le cadre de l'exercice de leurs fonctions, en droit ou en fait, les personnes physiques ou morales seront civilement et solidairement responsables des amendes et des frais qui en résultent (art. 458, al. 3, CIR 92).

Chapitre 3

Responsabilité solidaire des dirigeants de la personne morale en cas de dettes de précompte professionnel ou de TVA (art. 51 CRAF)

11. L'article 51 du CRAF et les dispositions similaires qui l'ont précédé viennent faciliter la démonstration par le fisc des conditions d'une responsabilité aquilienne des dirigeants de sociétés.

Section 1

Portée de la disposition légale

12. L'article 51 du CRAF énumère les règles qui rendent certains dirigeants responsables en cas de manquement par (i) une société ou (ii) une ASBL, (iii) une AISBL ou (iv) une association étrangère lorsque ces associations dépassent plus d'un des critères visés à l'article 3:47, § 2, alinéa 1^{er}, du CSA²³, à leur obligation de paiement du précompte professionnel ou de la TVA²⁴. Les dirigeants des très petites associations n'y sont donc pas soumis et seuls ces deux types de prélèvements sont visés²⁵.

²² A. MASSET et R. LERUTH, *op. cit.*, p. 74.

²³ Art. 3:47, § 2, al. 1^{er}, CSA: « § 2. Les petites ASBL ou AISBL peuvent établir leurs comptes annuels conformément à un modèle simplifié déterminé par le Roi si, à la date du bilan du dernier exercice clôturé, elles ne dépassent pas plus d'un des critères suivants: 1° un nombre de travailleurs en moyenne annuelle de 5, déterminé conformément à l'article 1:28, § 5; 2° 334 500 euros pour le total des recettes, autres que non récurrentes, hors taxe sur la valeur ajoutée; 3° 1 337 000 euros pour le total des avoirs; 4° 1 337 000 euros pour le total des dettes. »

²⁴ À ce sujet, voy. N. PIROTTE, « Un Code fiscal de plus... consacré au recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales », *J.T.*, 2020, p. 57.

²⁵ P. DE WOLF et I. VERMEIREN, « La responsabilité des administrateurs dans le CSA: à qui la faute et à qui l'action? », in J. HENRI (coord.), *La responsabilité des dirigeants des sociétés, associations et fondations*, Bruxelles, Larcier, 2022, p. 113.

En vertu de cette disposition, en cas de manquement à l'obligation de paiement du précompte professionnel ou de la TVA, certains dirigeants sont solidairement responsables du non-paiement des dettes fiscales si celui-ci résulte d'une faute au sens de l'article 1382 de l'ancien Code civil qu'ils ont commise dans la gestion de la société ou de l'association²⁶.

13. *Ratione personae*, cette disposition légale s'applique, d'une part, aux « dirigeants de la société ou de la personne morale chargés de la gestion journalière de la société ou de la personne morale ». Il s'agit du délégué à la gestion journalière (de droit ou de fait) au sens visé par les articles 5:79, 6:67 et 7:121 du CSA. Un manquement sera imputable au délégué à la gestion journalière s'il a commis une faute dans la gestion de la personne morale, au sens de l'article 1382 de l'ancien Code civil, et cette faute sera présumée à certaines conditions (voy. *infra*).

D'autre part, le champ d'application de cette disposition peut être étendu « aux autres dirigeants de la société ou de la personne morale ». On entend par dirigeants de la société ou de la personne morale « 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 » (art. 51, § 1^{er}, CRAF). Dans ce cas, la faute ayant entraîné le non-paiement de l'impôt doit être démontrée dans leur chef (« lorsqu'une faute ayant contribué au manquement [concerné] est établie dans leur chef »). Les anciens dirigeants sont ceux qui ne le sont plus au moment de la citation, mais qui l'étaient au moment de la faute ou le jour où les conditions de la présomption de faute ont été réunies.

Cette disposition crée une solidarité légale entre les dirigeants concernés, mais uniquement entre ceux qui ont effectivement commis une faute ou contre lesquels la présomption peut être retenue dans les conditions fixées par la loi.

14. La responsabilité solidaire des dirigeants de la société ou de la personne morale ne peut être engagée que pour le paiement, en principal, intérêts de retard et accessoires, des dettes de précompte professionnel ou de TVA (art. 51, § 4, CRAF).

L'article 51 du CRAF constitue l'une des exceptions à la limitation de la responsabilité des dirigeants prévue par l'article 2:57 du CSA : « § 3. La limitation de la responsabilité visée au paragraphe 1^{er} ne s'applique pas : [...] 3^o à la responsabilité solidaire visée aux articles 442^{quater} et 458 du Code des impôts sur les revenus 1992, aux articles 73^{sexies} et 93^{undecies} C du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et aux articles 51 et 93 du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales » (art. 2:57, § 3, 3^o, du CSA – voy. *infra*, chapitre 6).

²⁶ Bruxelles, 14 mai 2018, *R.P.S.-T.R.V.*, 2019, p. 93, note B. VAN BAELEN, « Same, same, but different: de ene VZW-bestuurder is de andere niet » ; C. FISCHER, « La responsabilité solidaire des dirigeants des grandes ASBL en matière de précompte professionnel, de taxe sur la valeur ajoutée et de cotisations sociales », in M. COIPEL et al. (dir.), *La responsabilité du dirigeant d'ASBL*, Liège, Edi.pro, 2008, pp. 67-89 ; voy. aussi Bruxelles (6^e ch.), 21 septembre 2021, *R.G.C.F.*, 2022, p. 219.

Section 2

Interprétation de l'article 51 du CRAF par la Cour de cassation

15. L'article 51 du CRAF reproduit en substance le contenu des anciens articles 93*undecies* C du CTVA (en matière de dettes TVA) et 442*quater* du CIR 92 (en matière de dettes de précompte professionnel), qui sont aujourd'hui abrogés²⁷.

En cette matière, les arrêts de la Cour de cassation qui portaient sur les anciens articles précités sont porteurs d'enseignements utiles pour compléter l'interprétation de l'article 51 du CRAF.

16. Par un premier arrêt du 19 septembre 2014, la Cour de cassation a examiné le régime de responsabilité des dirigeants en matière de dettes fiscales liées au non-paiement de la TVA. Elle a souligné que ce régime de responsabilité ne fait pas obstacle à l'application de la responsabilité de droit commun des dirigeants à l'égard de l'administration fiscale en vertu des articles 1382 et suivants de l'ancien Code civil: «L'article 93*undecies* C du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, qui instaure une responsabilité solidaire des dirigeants en cas de non-paiement des dettes en matière de taxe sur la valeur ajoutée de la société, ne déroge pas à la responsabilité de droit commun des dirigeants à l'égard du fisc en vertu des articles 1382 et suivants [de l'ancien] Code civil.»²⁸

Par ailleurs, l'action judiciaire contre les dirigeants responsables n'est 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 lui (art. 51, § 5, CRAF). Ce préalable ne s'impose cependant pas lorsque l'action est fondée sur l'article 1382 de l'ancien Code civil: «Le moyen, qui soutient que l'article 93*undecies* C du Code de la taxe sur la valeur ajoutée s'applique à toute action en responsabilité dirigée contre les dirigeants en cas de non-paiement par la société des dettes en matière de taxe sur la valeur ajoutée, de sorte qu'un avertissement visé à l'article 93*undecies* C, § 5, dudit code doit également précéder l'action en responsabilité fondée sur les articles 1382 et suivants du Code civil, à peine d'irrecevabilité, manque en droit.»²⁹

Enfin, le dirigeant dispose de la possibilité de contester la dette d'impôt, comme la Cour de cassation l'a rappelé aux termes de l'arrêt précité: «Le dirigeant contre lequel est introduite, en vertu de l'article 93*undecies* C du Code

²⁷ Voy. 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. 53; L. VAN DEN BROECK, «L'article 93*undecies* C du Code de la TVA s'est bien implanté dans le terreau de la responsabilité: dirigeants des sociétés, soyez prudents», *J.D.F.*, 2020, pp. 193-206; D. VAN GERVEN, *Handboek Venootschappen – Algemeen deel*, Gand, Larcier, 2016, p. 727.

²⁸ Cass., 19 septembre 2014, R.G. n° F.13.0055.N, www.juportal.be.

²⁹ *Ibid.*

de la taxe sur la valeur ajoutée ou des articles 1382 et suivants du Code civil, une action en responsabilité du chef de non-paiement par la société des dettes en matière de taxe sur la valeur ajoutée peut contester le fondement de ces dettes d'impôt devant le juge dans le cadre de la contestation de la responsabilité.»³⁰

17. Par un second arrêt également daté du 19 septembre 2014, la Cour de cassation a examiné le régime de responsabilité des dirigeants en matière de dettes fiscales liées au non-paiement du précompte professionnel. Elle a confirmé que ce régime de responsabilité s'applique de plein droit lorsque les conditions qu'elle prévoit sont réunies : « [L]e dirigeant est, de plein droit, solidairement responsable du paiement du précompte professionnel dû lorsqu'il a commis une faute dans la gestion de la société ou de la personne morale ayant contribué au manquement à l'obligation de paiement par la société ou la personne morale.»³¹

La Cour précise aussi qu'une action introduite par l'administration fiscale contre un dirigeant sur la base de ce régime de responsabilité ne s'assimile pas à une action en responsabilité comportant une demande d'indemnisation à titre de réparation du préjudice subi : « La demande du fisc dirigée contre ledit dirigeant sur la base de cette disposition ne constitue pas une action en responsabilité tendant à des dommages et intérêts.»³² Le dirigeant devient en effet codébiteur de la dette d'impôt ; il ne s'agit pas d'évaluer un dommage.

Enfin, la Cour de cassation aborde les règles applicables en matière de solidarité contenues dans les articles 1200 et suivants de l'ancien Code civil. Elle précise qu'en vertu de ces dispositions, le juge ne peut pas suspendre la procédure jusqu'à ce que le curateur ait partagé l'actif net ni justifier cette suspension par la circonstance que le curateur ne pourrait pas déterminer l'étendue des dommages et intérêts revenant au demandeur tant que cette faillite n'est pas clôturée : « Après avoir décidé dans l'arrêt du 19 novembre 2009 qu'en vertu de l'article 442^{quater} du Code des impôts sur les revenus 1992, les défendeurs devaient être déclarés responsables du non-paiement du précompte professionnel, les juges d'appel ont décidé dans l'arrêt du 6 mai 2010 de suspendre la procédure jusqu'à ce que le curateur ait partagé l'actif disponible de la faillite de la société anonyme Jean-Marie Transport, au motif qu'ils ne pouvaient se prononcer de manière définitive sur l'étendue des "dommages et intérêts" revenant au demandeur tant que la faillite n'est pas clôturée. Ils ont ainsi violé les articles 1203 et 1204 du Code civil.»³³

³⁰ *Ibid.*

³¹ Cass., 19 septembre 2014, R.G. n° F.12.0206.N, www.juportal.be.

³² *Ibid.* ; voy. aussi 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 rechtbank van koophandel ».

³³ Cass., 19 septembre 2014, R.G. n° F.12.0206.N, www.juportal.be.

Section 3

Présomption de faute (art. 51, § 2, CRAF)

18. Le non-paiement répété par la société ou la personne morale du précompte professionnel ou de la TVA est, sauf preuve du contraire, présumé résulter d'une faute du dirigeant délégué à la gestion journalière (art. 51, § 2, CRAF). Par inobservation répétée de l'obligation de paiement au sens du présent article, on entend :

- 1° en matière de précompte professionnel, le défaut de paiement d'au moins soit trois, soit deux dettes échues au cours d'une période d'un an selon qu'il s'agit respectivement d'un redevable mensuel du précompte ou d'un redevable trimestriel du précompte ;
- 2° en matière de TVA, le défaut de paiement d'au moins soit trois, soit deux dettes exigibles au cours d'une période d'un an selon qu'il s'agit respectivement d'un assujetti tenu au dépôt de déclarations mensuelles ou d'un assujetti tenu au dépôt de déclarations trimestrielles à la TVA.

Cette présomption légale ne concerne que le délégué à la gestion journalière. Si la présomption s'applique, celle-ci peut en principe être renversée. Si la présomption ne s'applique pas, le créancier doit démontrer l'existence de la faute. Dans ce contexte, la faute peut consister dans la poursuite déraisonnable de l'activité alors qu'elle est manifestement déficitaire (ou, ce qui revient plus ou moins au même, le défaut d'aveu de faillite dans le délai légal), entraînant par là de nouvelles dettes fiscales impayées. On cite aussi le choix délibéré et systématique de ne pas payer l'impôt, utilisé comme moyen de financer l'entreprise³⁴. En revanche, comme le reconnaît expressément le texte légal, le non-paiement de l'impôt n'est pas fautif s'il résulte simplement du fait que la société n'a plus d'argent, de sorte que même un dirigeant consciencieux et attentif ne pourrait apurer les dettes fiscales. Plus généralement, la question de savoir s'il est de bonne ou de mauvaise gestion, pour un dirigeant, de payer les impôts dans le délai fixé n'est pas susceptible d'une réponse univoque³⁵. Dans certaines circonstances, généralement liées à des difficultés financières (qui peuvent être graves ou bénignes, passagères ou définitives, avec toujours un certain degré d'incertitude sur l'avenir), il peut être préférable pour l'entreprise (et même, finalement, pour le fisc) de retarder le paiement des impôts et de privilégier le paiement d'autres dettes, si ce paiement est plus crucial pour garantir la continuité des activités³⁶.

19. La Cour de cassation a apporté des précisions au sujet de la présomption prévue par l'article 51, § 2, du CRAF.

Aux termes d'un arrêt du 11 mars 2016, elle a déclaré, d'une part, que « la présomption de l'article 93undecies C, § 2, du code TVA vaut preuve d'une

³⁴ P. DE WOLF et I. VERMEIREN, *op. cit.*, p. 115.

³⁵ Voy. T. LINARD DE GUERTECHIN et I. MAHAUX, *op. cit.*, p. 179.

³⁶ Voy. P. DE WOLF et I. VERMEIREN, *op. cit.*, p. 115.

faute de gestion en lien causal avec le défaut de paiement de la taxe » et, d'autre part, que « la charge de la preuve que le non-paiement de la taxe provient de difficultés financières qui ont donné lieu à l'ouverture de la procédure de réorganisation judiciaire, de faillite ou de dissolution judiciaire incombe au dirigeant de la société concernée ». Cette position de la Cour de cassation en matière de charge de la preuve n'est toutefois pas exempte de critiques³⁷.

20. La présomption précitée ne s'applique pas « lorsque le non-paiement provient de difficultés financières qui ont donné lieu à l'ouverture de la procédure de réorganisation judiciaire, de faillite ou de dissolution judiciaire » (art. 51, § 3, CRAF)³⁸.

À ce sujet, la Cour de cassation a précisé ce qui suit : « S'il est mis fin à la [procédure de réorganisation judiciaire] et que la société est ainsi déclarée en faillite, l'exception à la présomption de faute visée à l'article 93*undecies* C, § 3, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée s'applique sans discontinuité jusqu'à la déclaration de faillite. »³⁹ Ainsi, l'administration fiscale ne peut se prévaloir de la présomption entre les deux procédures, même si les conditions d'application de cette présomption légale sont rencontrées dans l'intervalle. Ceci entraîne dès lors un certain risque que les dirigeants inquiétés par l'administration fiscale n'introduisent une telle procédure de réorganisation judiciaire, procédure de faillite ou de dissolution judiciaire pour éviter l'application de la présomption précitée.

Bien entendu, les difficultés de paiement doivent être antérieures à l'exigibilité de la taxe : si la situation financière de la société était bonne à ce moment et que les difficultés sont survenues par la suite, le non-paiement ne s'explique dès lors pas par les difficultés de paiement ultérieures et la présomption n'est pas renversée⁴⁰.

21. Dans un arrêt du 13 mai 2020, la cour d'appel de Mons a souligné que la responsabilité pour dettes fiscales impayées ne tombe pas automatiquement en cas de procédure de réorganisation judiciaire, de faillite ou de dissolution judiciaire de la société débitrice : « En pareil cas, la présomption de faute ne peut être écartée que "lorsque le non-paiement de la dette TVA provient de difficultés financières qui ont donné lieu à l'ouverture de la procédure de réorga-

³⁷ Cass., 11 mars 2016, *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, pp. 1105-1111, note Ph. MALHERBE, « Éluder la responsabilité solidaire du dirigeant en matière de TVA ». Sur le même sujet, voy. aussi Ph. MALHERBE, « Les dirigeants responsables de dettes tributaires », *op. cit.*, p. 373. Sur la charge de la preuve, aussi Cass., 25 janvier 2019, R.G. n° F.17.0067.N, www.juportal.be.

³⁸ Aussi Cass., 27 mars 2015, R.G. n° F.14.0086.N, *Pas.*, 2015, pp. 845 et s.; Bruxelles (6^e ch.), 21 septembre 2021, R.G.C.F., 2022, p. 219, note 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 » (précisant que le simple fait que la société ait ultérieurement demandé une PRJ ne suffit pas, car il faut aussi que le non-paiement trouve son origine dans les difficultés financières); Anvers, 24 septembre 2015, *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p. 808.

³⁹ Cass., 27 mars 2015, R.G. n° F.14.0086.N, *Pas.*, 2015, pp. 845 et s.

⁴⁰ T.E. Hainaut, div. Mons, 18 juin 2020, *J.D.S.C.*, 2020, p. 157.

nisation judiciaire, de faillite ou de dissolution judiciaire”. Il appartient ainsi au dirigeant d’établir, 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 de la TVA provient de ces difficultés financières, ce qu’il ne démontre pas en l’espèce.»⁴¹

Ainsi, le seul fait de la faillite ultérieure de la société ne suffit pas à rendre la présomption inapplicable, comme la Cour de cassation l’a rappelé dans son arrêt du 17 mars 2020 : « [L]e simple fait que la société ait été déclarée en faillite ne fait pas disparaître la présomption de faute ; il n’en va ainsi que si ce sont les difficultés financières qui ont mis la société dans l’impossibilité de payer la TVA et le précompte professionnel qui ont provoqué la faillite. »⁴² La cour d’appel de Mons complète ce raisonnement en décidant que « [s]’il peut être démontré par le fisc que le dirigeant a commis des fautes qui ont provoqué les défauts de versement de la taxe, de sorte que les arriérés ne sont pas uniquement la conséquence de difficultés financières qui ont donné lieu à la faillite, la présomption de faute doit être maintenue »⁴³.

22. Dans son arrêt du 25 janvier 2019, la Cour de cassation est revenue sur la différence entre le régime applicable au délégué à la gestion journalière et celui qui concerne les autres dirigeants, dans les termes suivants : « La loi n’établit pas de hiérarchie entre les administrateurs, de sorte qu’ils peuvent être appelés à rendre des comptes sans qu’un ordre quelconque doive être observé à cet égard. »⁴⁴ Toutefois, comme exposé ci-dessus, les éléments de preuve à rapporter diffèrent selon le cas.

Par ailleurs, sous l’empire de l’ancien Code des sociétés, la Cour de cassation a considéré, dans ce même arrêt, que le gérant unique et de droit d’une SPRL est le dirigeant chargé de la gestion journalière et qu’il « ne pouvait pas se décharger de sa responsabilité en renvoyant à une autre personne qui aurait assumé en fait la direction de la société »⁴⁵. Le Code des sociétés ne prévoyait en effet la figure du délégué à la gestion journalière que dans la SA. Aujourd’hui, le CSA distingue, également dans la SRL et dans la SC, l’administrateur et le délégué à la gestion journalière, de sorte qu’il se pourrait que l’interprétation de la Cour de cassation évolue sur ce point.

⁴¹ Mons, 13 mai 2020, *F.J.F.*, 2021/1, pp. 26-27.

⁴² Gand, 17 mars 2020, R.G. n° 2019/AR/284, *C.F.*, 2020/6, p. 155.

⁴³ Mons, 6 mars 2013, *F.J.F.*, 2014, p. 555.

⁴⁴ Cass., 25 janvier 2019, R.G. n° F.17.0067.N, www.juportal.be.

⁴⁵ *Ibid.*

Section 4

Éléments procéduraux relatifs à l'action prévue par l'article 51 du CRAF

23. Une condition préalable de recevabilité de l'action introduite contre les dirigeants est prévue : le receveur est tenu d'adresser un avertissement par envoi recommandé invitant les dirigeants responsables 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. À l'expiration d'un délai d'un mois à dater de cet avertissement, une action judiciaire peut être introduite contre les dirigeants responsables (art. 51, § 5, CRAF). Au cours de cette période d'un mois, le receveur peut néanmoins requérir des mesures conservatoires à l'égard du patrimoine du ou des dirigeants de la société ou de la personne morale qui ont fait l'objet de l'avertissement⁴⁶.

Dans un arrêt du 16 octobre 2018, la cour d'appel d'Anvers a considéré que, pour que l'administration bénéficie de la présomption de faute prévue par l'article 51, § 2, du CRAF, il suffit qu'elle l'ait invoquée dans l'avertissement précité, envoyé avant l'ouverture des procédures de réorganisation judiciaire, de faillite ou de dissolution judiciaire⁴⁷. À l'inverse, dans un arrêt du 2 février 2023, la cour d'appel de Bruxelles considère plutôt que la présomption de faute cesse d'opérer si le non-paiement résulte des difficultés financières ayant donné lieu à l'ouverture de l'une des procédures d'insolvabilité précitées, même si cette procédure est ouverte après l'envoi de l'avertissement adressé par l'administration en vertu de l'article 51, § 5, du CRAF⁴⁸.

24. L'action prévue par l'article 51 du CRAF est portée devant le tribunal de l'entreprise et, en particulier, sa chambre spécifique dénommée tribunal de l'insolvabilité, à tout le moins lorsqu'une procédure d'insolvabilité est ouverte (art. 51, § 6, CRAF). La loi est silencieuse en ce qui concerne la règle applicable lorsqu'aucune procédure d'insolvabilité n'est en cours, de sorte qu'on applique alors les règles de droit commun en la matière. On a longtemps discuté de la question de savoir si cette action était une action fiscale relevant de la compétence du tribunal de première instance (art. 569, 32°, C. jud.)⁴⁹ ou s'il s'agissait d'une demande pour raison d'une société ou d'une association à porter devant le tribunal de l'entreprise (art. 574, 1°, C. jud., étant précisé que la formulation précise de cette disposition a varié au cours du temps).

Aux termes de son jugement du 13 novembre 2015, le tribunal d'arrondissement d'Anvers a précisé que « [l]e tribunal de commerce est matériellement compétent pour connaître d'une action en responsabilité contre un administrateur en raison du non-paiement du précompte professionnel (art. 442^{quater} CIR 92). Cette action n'est pas une action en responsabilité

⁴⁶ P. DE WOLF et I. VERMEIREN, *op. cit.*, p. 118.

⁴⁷ Anvers, 16 octobre 2018, *Fisc.*, n° 1601, p. 6.

⁴⁸ Bruxelles, 2 février 2023, *Fisc.*, n° 1785, p. 10.

⁴⁹ En ce sens, Trib. arr. Fl. occidentale, 19 février 2016, *T.F.R.*, 2018, p. 631.

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. Il s'agit d'un litige entre administrateurs de société et des tiers, pour lequel le tribunal de commerce, et non le juge fiscal, est compétent (art. 574, 1^o, C. jud.)⁵⁰.

Dans le cas d'une action introduite par l'administration fiscale, les montants qui reviendraient à l'autorité fiscale sur la base de l'article XX.225, § 5, du Code de droit économique (ci-après le « CDE » ; voy. *infra*) « sont imputés sur le montant accordé à l'autorité fiscale sur la base de cette action » (art. 51, § 7, CRAF).

Chapitre 4

Actions en comblement de passif (art. XX.225 et XX.227 CDE)

25. Au-delà des extensions du droit commun de la responsabilité civile, le fisc peut aussi compter sur des mécanismes de droit de l'insolvabilité, et en particulier les actions en comblement de passif qui permettent, dans les conditions qu'elles prévoient, de condamner les dirigeants à un montant correspondant, au maximum, à la différence entre le total des créances admises à la faillite et la valeur de l'actif récupéré par le curateur. Le montant de la condamnation vient accroître l'actif distribué aux créanciers, de sorte que le fisc en bénéficie, comme tous les autres créanciers.

26. Les articles XX.225 et XX.227 du CDE prévoient deux cas dans lesquels la responsabilité personnelle (et, le cas échéant, solidaire) des dirigeants peut être mise en cause en cas de faillite d'une entreprise⁵¹.

Les personnes visées par le régime de responsabilité prévu par les articles XX.225 et XX.227 du CDE sont « tout administrateur, gérant, délégué à la gestion journalière, membre du comité de direction ou du conseil de surveillance, actuel ou ancien, ainsi que toute autre personne qui a effectivement détenu le pouvoir de gérer l'entreprise ». Le dirigeant de fait, c'est-à-dire la personne qui, sans en avoir formellement le pouvoir, a posé de manière habituelle et en toute indépendance des actes de direction de l'entreprise, est donc aussi visé⁵².

⁵⁰ Trib. arr. Anvers, 13 novembre 2015, *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p. 812, *J.D.S.C.*, 2017, p. 184, note M.-A. DELVAUX, « La juridiction compétente pour connaître des litiges relatifs à la responsabilité solidaire des dirigeants de sociétés en matière de précompte professionnel et de TVA ». Dans le même sens, T.E. Hainaut, div. Mons, 27 novembre 2018, *J.D.S.C.*, 2019, p. 123, obs. M.-A. DELVAUX, « Encore la responsabilité solidaire du dirigeant pour les dettes TVA de la société », confirmé par Mons, 13 mai 2020, *J.D.S.C.*, 2020, p. 99, obs. M.-A. DELVAUX.

⁵¹ Voy. J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT, Ph. MALHERBE et H. CULOT, *op. cit.*, p. 286 ; Y. DE CORDT (coord.), *Société anonyme*, Bruxelles, Larcier, 2^e éd., 2021, pp. 379 et s. ; T. VAN WYNSBERGHE et S. DE DIER, *Bestuursders-aansprakelijkheid bij (dreigende) insolventie – capita selecta*, Bruxelles, Intersentia, 2022, pp. 17-34.

⁵² Sur le champ d'application *ratione personae*, voy. J. HENRI, « La responsabilité des dirigeants d'entreprises en difficulté », in J. HENRI (coord.), *La responsabilité des dirigeants des sociétés, associations et fondations*,

Pour la suite de l'exposé, toutes ces personnes sont dénommées collectivement des « dirigeants », sans que les différentes fonctions soient distinguées.

Pour rappel, le CDE définit l'entreprise (ne pouvant être confondue avec la notion de société visée par l'article 1:1 du CSA) comme chacune des organisations suivantes: « (a) toute personne physique qui exerce une activité professionnelle à titre indépendant; (b) toute personne morale; (c) toute autre organisation sans personnalité juridique » (art. I.1, alinéa 1^{er}, 1^o, CDE). Les articles XX.225 et XX.227 ne sont toutefois pas applicables aux entreprises personnes physiques (art. XX.224 CDE).

Section 1

Responsabilité des dirigeants pour faute grave et caractérisée (art. XX.225 CDE)

27. Les dirigeants peuvent être tenus personnellement responsables, avec ou sans solidarité, de tout ou partie des dettes sociales à concurrence de l'insuffisance d'actif si les conditions suivantes sont réunies: (a) faillite de l'entreprise et insuffisance de l'actif et (b) s'ils ont commis une faute grave et caractérisée ayant contribué à la faillite⁵³.

Par faute grave et caractérisée, on entend essentiellement « celle qui est voisine du dol sans s'identifier avec le dol, celle qu'un dirigeant raisonnablement diligent et prudent n'aurait pas commise et qui heurte les normes essentielles de la vie en société »⁵⁴. La jurisprudence foisonne d'exemples⁵⁵: non-tenue de la comptabilité⁵⁶, violation des règles de conflit d'intérêts⁵⁷, opérations intra-groupe douteuses⁵⁸, détournement d'actifs⁵⁹, poursuite déraisonnable d'une

Bruxelles, Larcier, 2022, pp. 226-227. Sur l'administrateur de fait, T.E. Liège, div. Liège, 27 avril 2022, *J.D.S.A.*, 2022, p. 140, obs. D. DUFOUR et D. LIKHATCHEVA, « Qu'est-ce qu'un dirigeant de fait ? »

⁵³ Au sujet de ces dispositions appliquées aux associations, voy. D. GOL, « L'association face à l'insolvabilité », *R.P.S.-T.R.V.*, 2020, p. 886.

⁵⁴ Liège (7^e ch.), 21 février 2008, *R.P.S.*, 2009, pp. 331-340. Voy. A. JANSEN et W. DAVID, « Le nouveau droit des S.R.L. et de la faillite: quelles (inter)actions ? », *R.P.S.-T.R.V.*, 2020, p. 484.

⁵⁵ A. JANSEN et W. DAVID, *ibid.*, pp. 484-485.

⁵⁶ T.E. Liège, div. Liège, 12 février 2020, *R.P.S.-T.R.V.*, 2021, p. 109, obs. T. POUPPEZ, « Le renversement de la présomption selon laquelle le dommage subi par les tiers résulte du défaut d'activer la sonnette d'alarme », *J.D.S.A.*, 2021, p. 204, obs. M.-A. DELVAUX, « *lura novit curia: da mihi factum, dabo tibi ius!* »; T.E. Liège, div. Liège, 13 octobre 2021, *J.D.S.A.*, 2022, p. 111.

⁵⁷ Cass., 9 octobre 2020, *R.W.*, 2020-21, p. 944, *J.D.S.A.*, 2021, p. 243.

⁵⁸ « Le paiement de montants substantiels à des sociétés liées sans que leur remboursement ne soit de quelque façon garanti, constitue une faute grave et caractérisée qui a contribué à la faillite (art. 530 C. soc./XX.225 CDE). Cette faute consiste à avoir violé de façon flagrante l'intérêt social pour avantager une autre société » (Gand, 22 juin 2020, *R.D.C.-T.B.H.*, 2021/5, p. 617, note L. DE MEULEMEESTER, « Onverantwoorde intragroepsfinanciering: welke bestuurder draagt de verantwoordelijkheid? »). Aussi Anvers, 22 février 2018, *N.j.W.*, 2019, p. 249, note S. DE GEYTER, « Bestuurdersaansprakelijkheid wegens kennelijk grove fout die heeft bijgedragen tot het faillissement ».

⁵⁹ Liège, 25 juin 2019, *D.A.O.R.*, 2020, p. 105; Anvers, 15 juin 2017, *Limb. Rechtsl.*, 2017, p. 283; Comm. Bruxelles nl., 19 juillet 2017, *D.A.O.R.*, 2017/123, p. 100 (somm.).

activité déficitaire⁶⁰; refus de comptabiliser en provision une dette de nature fiscale⁶¹; fraude fiscale et travail au noir⁶²; etc.⁶³ La faute s'apprécie en fait, même si la Cour de cassation peut vérifier que le juge du fond n'a pas violé la notion de faute grave et caractérisée⁶⁴.

La jurisprudence semble continuer à considérer la poursuite déraisonnable d'une activité déficitaire comme une manifestation possible de la faute grave et caractérisée, même s'il existe désormais un article spécifiquement consacré à cette faute (art. XX.227 CDE). Cela ne nous paraît pas problématique, tout en étant précisé que, contrairement à l'article XX.227, l'article XX.225 exige que la faute soit grave et caractérisée, qu'il peut s'appliquer à de nombreux types de fautes différents et que le champ d'application des deux articles n'est pas parfaitement identique⁶⁵.

28. Il faut un lien entre la faute et la faillite, mais il n'est pas requis que cette faute soit la cause de la faillite. Il suffit donc que la faute grave et caractérisée ait contribué à la faillite sans qu'elle doive en être la cause immédiate, directe ou unique⁶⁶. Le juge ne peut donc pas rejeter la demande au motif qu'un lien causal (au sens strict du terme) entre la faute et la faillite ne serait pas établi⁶⁷. Un lien de contribution est néanmoins exigé: s'il a été mis fin à la situation fautive bien longtemps avant la faillite ou si l'état de faillite existait plusieurs années avant le premier comportement fautif, la jurisprudence considère que ce lien n'existe pas⁶⁸. De même, il est inopérant d'invoquer une faute postérieure à la faillite⁶⁹.

Une présomption de faute grave et caractérisée est prévue par la loi: toute fraude fiscale grave, organisée ou non, est réputée constituer une faute grave et caractérisée (art. XX.225, § 1^{er}, al. 2, CDE). Par «fraude fiscale grave,

⁶⁰ T.E. Liège, div. Liège, 27 avril 2022, *J.D.S.A.*, 2022, p. 140, obs. D. DUFOUR et D. LIKHATCHEVA, *op. cit.* Voy. aussi R. AYDOGDU, «La faillite des liquidations déficitaires: The Usual Suspects», note sous Cass., 5 juin 2020, *R.D.C.*, 2021/5, pp. 503 et s.; X. DIEUX, «La responsabilité civile des dirigeants de la société anonyme – questions de principe», in A. PUTTEMANS (coord.), *Actualités en droit des sociétés*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 121; D. GOL, *op. cit.*, p. 894; D. LAMBRECHT, «La responsabilité des dirigeants pour poursuite déraisonnable d'une activité déficitaire: article 1382 du Code civil ou XX.227 du CDE? Et *quid* en période de coronavirus?», note sous Liège, 27 novembre 2019, *R.D.C.-T.B.H.*, 2020/5, p. 674.

⁶¹ Liège, 21 mai 2010, *J.L.M.B.*, 2011, pp. 180 et s.

⁶² Anvers, 5 mars 2020, *J.D.S.A.*, 2021, p. 174.

⁶³ Y. DE CORDT (coord.), *op. cit.*, p. 382; Comm. Gand, div. Courtrai, 6 janvier 2016, *R.P.S.-T.R.V.*, p. 1004, note D. VAN GERVEN, «De uitsluiting van de verzwaarde aansprakelijkheid wegens kennelijke grove fout voor de zaakvoerder van de kleine BVBA».

⁶⁴ Cass., 13 janvier 2022, *R.W.*, 2022-23, p. 623.

⁶⁵ *Contra*: A. JANSEN et W. DAVID, *op. cit.*, p. 485, pour qui la poursuite de l'activité déficitaire devrait désormais être traitée uniquement sous l'angle de l'article XX.227 du CDE.

⁶⁶ Voy. J. HENRI, *op. cit.*, p. 230.

⁶⁷ Cass., 9 octobre 2020, *R.W.*, 2020-2021, p. 944.

⁶⁸ Anvers, 4 avril 2019, *N.j.W.*, 2020, p. 352, note S. DE GEYTER, «Bestuurdersaansprakelijkheid wegens onbetaalde bedrijfsvoorheffing en BTW»; Bruxelles, 28 septembre 2018, *J.D.S.C.*, 2019, p. 159, obs. M.-A. DELVAUX, «Un lien causal strict entre le manquement allégué et le dommage, ou une "simple" contribution au dommage?»

⁶⁹ A. JANSEN et W. DAVID, *op. cit.*, p. 485.

organisée ou non», le législateur fait référence à l'article 5, § 3, de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux (qui, en raison de son abrogation, doit être lue comme l'article 4, 23°, k), de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces). On trouve ici un lien entre le droit fiscal et la responsabilité des dirigeants de sociétés. Il semble pourtant, sur la base de la jurisprudence publiée, que cette présomption soit relativement peu invoquée en pratique. Les curateurs et les tribunaux retiennent plus fréquemment d'autres types de fautes, mais obtiennent ainsi, de la part des dirigeants fautifs, des fonds qui contribuent à désintéresser les créanciers, dont le fisc.

La condamnation peut, à la discrétion du juge, atteindre au maximum le montant de l'insuffisance de l'actif par rapport au passif de la faillite. Cette manière de définir le « dommage » simplifie fortement les débats mais, aussi, contourne la difficulté de rattacher causalement le dommage à la faute⁷⁰. On considère en quelque sorte que, vu son comportement, le dirigeant peut être tenu de désintéresser *tous* les créanciers. Les pertes subies par les actionnaires, en revanche, ne sont pas incluses.

29. Par dérogation à ce qui précède, la responsabilité des dirigeants ne peut pas être mise en œuvre en application de l'article XX.225 du CDE lorsque l'entreprise en faillite a réalisé, au cours des trois exercices qui précèdent la faillite ou au cours de tous les exercices si l'entreprise a été constituée depuis moins de trois ans, un chiffre d'affaires moyen inférieur à 620 000 euros hors TVA et lorsque le total du bilan du dernier exercice n'a pas dépassé 370 000 euros⁷¹. La charge de la preuve de ces conditions de non-application de l'article XX.225 du CDE repose sur le dirigeant dont la responsabilité est invoquée⁷². En accord avec la jurisprudence de fond, la Cour de cassation estime que la preuve du chiffre d'affaires et du total du bilan ne peut être apportée qu'au moyen de la comptabilité régulièrement tenue de l'entreprise concernée ou, pour le dire autrement, que cette preuve ne peut pas être apportée à défaut d'une telle comptabilité⁷³. Cette décision se base sur l'idée que la tenue d'une comptabilité régulière fait partie des devoirs de base de l'administrateur et qu'il ne peut bénéficier d'une exonération de responsabilité lorsqu'il a méconnu cette obligation, la méconnaissance en question étant par ailleurs souvent un élément,

⁷⁰ *Ibid.*, p. 487.

⁷¹ Pour une application, voy. Comm. Gand, div. Bruges, 5 février 2019, *T.I.B.R.*, 2019, p. 47, note S. DE GEYTER, « Aansprakelijkheidsvordering van de curator tegen de bestuurders op basis van artikel 1382 BW ».

⁷² Cass., 2 décembre 2021, *R.D.C.*, 2022, p. 135, *R.P.S.-T.R.V.*, 2023, p. 37, note L. DE BRAUWER, « Uitsluiting van de bijzondere aansprakelijkheid wegens kennelijk grove fout voor bestuurders van kleine ondernemingen: wie draagt de bewijslast? », *J.D.S.A.*, 2022, p. 166; voy. aussi T.E. Liège, div. Liège, 27 avril 2022, *J.D.S.A.*, 2022, p. 140, obs. D. DUFOUR et D. LIKHATCHEVA, *op. cit.*

⁷³ Cass., 1^{er} juin 2023, *R.G.* n° C.22.0468.F; J. DENGLE, « Bestuurders van kleine(re) ondernemingen kunnen slechts aan de toepassing van de aansprakelijkheidsregeling in XX.225 WER ontsnappen middels een regelmatige boekhouding », *R.D.C.*, 7 juillet 2023. Avant cet arrêt, certaines juridictions acceptaient, avec prudence, d'autres modes de preuve (voy. A. JANSEN et W. DAVID, *op. cit.*, p. 489).

voire l'élément principal, de la faute grave et caractérisée. Cette jurisprudence est toutefois plus contestable en ce qu'elle revient, sans base juridique, à limiter les modes de preuve dans un domaine où la preuve est libre. En outre, décider ainsi revient souvent en pratique à identifier la faute et la privation du bénéfice de l'exception alors que, si le législateur a prévu une telle exception, c'est précisément parce qu'il estimait que les dirigeants de petites entreprises ne devaient pas être soumis à la responsabilité de l'article XX.225 du CDE *même* s'ils avaient commis une faute grave et caractérisée.

Section 2

Responsabilité des dirigeants pour la poursuite déraisonnable d'une activité déficitaire (art. XX.227 CDE)

30. Les dirigeants peuvent également être tenus personnellement responsables, avec ou sans solidarité, de tout ou partie des dettes sociales à l'égard de la masse si les trois conditions cumulatives suivantes sont réunies, en cas de faillite d'une entreprise et d'insuffisance de l'actif :

- a) « à un moment donné antérieur à la faillite, la personne concernée savait ou devait savoir qu'il n'y avait manifestement pas de perspective raisonnable pour préserver l'entreprise ou ses activités et d'éviter une faillite » ;
- b) la personne concernée avait à ce moment l'une des qualités suivantes : « les administrateurs, gérants, délégués à la gestion journalière, membres du comité de direction ou du conseil de surveillance, actuels ou anciens, et toutes les autres personnes qui ont effectivement détenu le pouvoir de diriger l'entreprise » ; et
- c) la personne concernée n'a pas, au moment où elle savait ou devait savoir que l'entreprise ne pouvait être sauvée, « agi comme l'aurait fait un administrateur normalement prudent et diligent placé dans les mêmes circonstances ».

Il n'est pas évident de déterminer à quel moment ont « manifestement » disparu les perspectives raisonnables de préserver l'entreprise, mais ce moment se situe inévitablement entre le début des difficultés financières et le jour de la faillite⁷⁴. La jurisprudence retient par exemple la date de la cessation des activités, celle d'une condamnation judiciaire pour un montant important ou d'une saisie, le jour de dénonciation des crédits par la banque ou de rupture d'un contrat essentiel à la poursuite de l'activité⁷⁵. Connaître cette date est important : c'est à ce moment qu'on apprécie le caractère approprié de la conduite du dirigeant. Cela signifie aussi qu'on ne peut condamner ceux qui n'étaient plus dirigeants à cette date⁷⁶.

⁷⁴ T. HERBOTS, « Wrongful trading (art. XX.227 WER): zware sanctie voor bestuurders in de middernachtzone », *In Foro*, 2023, p. 7.

⁷⁵ *Ibid.*

⁷⁶ *Ibid.*, p. 9.

Le comportement du dirigeant s'apprécie à l'aune de la norme générale de prudence, celle qu'on utilise aussi pour l'application de l'article 1382 de l'ancien Code civil, qui d'ailleurs servait de base légale à la sanction du *wrongful trading* avant qu'existe l'article XX.227 du CDE⁷⁷. On n'exige donc pas une faute grave ni une faute caractérisée, ce qui rend le critère de l'article XX.227 du CDE moins sévère que celui de l'article XX.225 du même Code⁷⁸. Inversement, ceci n'empêche pas que la poursuite déraisonnable d'une activité désespérément déficitaire constitue, dans certaines circonstances, une faute grave et caractérisée ayant contribué à la faillite.

31. Par dérogation à ce qui précède, la responsabilité précitée des dirigeants ne peut pas être mise en œuvre en vertu de l'article XX.227 du CDE lorsque l'entreprise déclarée en faillite est une ASBL, une AISBL ou une fondation qui tient une comptabilité simplifiée au sens visé par les articles 17, 37 et 53 de l'ancienne loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes (lire désormais : au sens visé par l'article 3:47, § 2, du CSA) (art. XX.227, § 5, CDE). Il ne s'agit donc pas de la même exception que celle prévue pour l'article XX.225 du CDE, même si l'idée est dans les deux cas d'exempter les dirigeants de petites entreprises⁷⁹.

Section 3

Éléments procéduraux relatifs aux actions prévues par les articles XX.225 et XX.227 du CDE

32. Les actions prévues par les articles XX.225 et XX.227 du CDE relèvent de la compétence exclusive du tribunal de l'entreprise, plus précisément du tribunal de l'insolvabilité (art. XX.228 CDE).

33. L'action en responsabilité prévue par l'article XX.225 du CDE peut être mise en œuvre soit par le curateur, soit par tout créancier lésé comme, par exemple, l'administration fiscale (art. XX.225, § 3, CDE). Il revient toutefois en premier lieu au curateur de diligenter cette procédure.

Un créancier lésé 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. S'il agit, le créancier lésé en informe le curateur et celui-ci conserve néanmoins la possibilité d'intervenir dans la procédure introduite par le créancier. Dans cette hypothèse, le curateur est de plein droit réputé poursuivre l'action en tant que successeur en droit du créancier (art. XX.225, § 3, CDE).

⁷⁷ *Ibid.*, p. 10.

⁷⁸ J. HENRI, *op. cit.*, p. 240.

⁷⁹ Sur les différences, voy. not. T. HERBOTS, *op. cit.*, p. 6 et H. CULOT, « Action en comblement de passif : aussi dans les ASBL », note sous Liège, 21 juin 2022, *R.D.C.*, 2023, pp. 623-625.

Le créancier est indemnisé de ses frais et dépens si le curateur intervient. Le créancier a également droit à être indemnisé de ses frais et dépens quand le curateur n'est pas intervenu à la cause et que l'action a été bénéficiaire pour la masse (art. XX.225, § 4, CDE).

34. Seul le curateur peut introduire l'action en responsabilité prévue par l'article XX.227 du CDE, car cette action est destinée à protéger les intérêts de la masse.

35. Lorsqu'au terme de la procédure introduite sur pied de l'article XX.225 ou de l'article XX.227 du CDE, le tribunal retient la responsabilité d'un dirigeant et qu'il octroie une indemnisation, les principes de répartition suivants s'appliquent (art. XX.225, § 5, et art. XX.227, § 3, CDE) :

- l'indemnisation accordée par le tribunal en réparation d'une diminution ou d'une absence d'actif est répartie proportionnellement entre les créanciers en respectant les causes légitimes de préférences sur cet actif;
- l'indemnisation accordée par le tribunal en réparation d'une aggravation du passif est répartie proportionnellement entre tous les créanciers sans tenir compte des causes légitimes de préférences;
- toute répartition s'effectue déduction faite des frais de la masse.

Le fisc est généralement un créancier privilégié, mais tout dépendra ici de sa position relative par rapport aux autres acteurs. D'une manière générale, la répartition prévue pour une aggravation du passif a toutefois tendance à être plutôt favorable aux créanciers chirographaires, et donc moins avantageuse pour les créanciers privilégiés.

En outre, dans le cas d'une action introduite par l'administration fiscale sur la base de l'article 51 du CRAF, les montants qui reviendraient à l'autorité fiscale sur la base de l'article XX.225, § 5, du CDE «sont imputés sur le montant accordé à l'autorité fiscale sur la base de cette action» (art. 51, § 7, CRAF).

Chapitre 5

Responsabilité pénale des dirigeants qui ont commis des infractions dans l'intention de retarder la déclaration de faillite (art. 489*bis* Code pénal)

36. L'article 489*bis* du Code pénal décrit les conditions des infractions liées à l'insolvabilité. Les dirigeants de droit et de fait sont responsables lorsqu'ils ont :

- «1° dans l'intention de retarder la déclaration de faillite, fait des achats pour revendre au-dessous du cours ou qui se seront livrées à des emprunts, circulations d'effets et autres moyens ruineux de se procurer des fonds;»
- «2° supposé des dépenses ou des pertes ou n'ont pu justifier de l'existence ou de l'emploi de tout ou partie de l'actif, tel qu'il apparaît des

- documents et livres comptables à la date de cessation de paiement et de tous biens de quelque nature que ce soit obtenus postérieurement ;»
- « 3° dans l'intention de retarder la déclaration de faillite, payé ou favorisé un créancier au préjudice de la masse ;»
 - « 4° dans la même intention, omis de faire l'aveu de la faillite dans le délai prescrit par l'article XX.102 du Code de droit économique ; sciemment omis de fournir, à l'occasion de l'aveu de la faillite, les renseignements exigés par l'article XX.103 du même Code ; sciemment fourni des renseignements inexacts à l'occasion de l'aveu de la faillite ou ultérieurement aux demandes adressées par le juge-commissaire ou par les curateurs ».

Ces infractions ne sont pas spécifiquement fiscales, mais elles peuvent être invoquées par le fisc comme par tout autre créancier.

En particulier, le fait de ne pas payer les créanciers publics (par exemple le fisc) pourrait être considéré comme un « moyen ruineux de se procurer des fonds » au sens visé par l'article 489*bis* du Code pénal, car le non-paiement s'accompagne d'intérêts et de pénalités élevés. À nouveau, il s'agit d'une question d'appréciation en fait : l'administrateur doit avoir agi dans l'intention de retarder la déclaration de faillite. S'il avait l'intention sincère de sauver la société, étant convaincu qu'il pouvait éviter la faillite, il ne peut pas être sanctionné pénalement⁸⁰.

37. On peut aussi penser à d'autres bases juridiques en droit pénal, dont l'abus de biens sociaux. Par son arrêt du 2 février 2016 portant plus spécifiquement sur l'application de l'article 492*bis* du Code pénal, la Cour de cassation a confirmé un arrêt de cour d'appel ayant constaté que « le gérant avait connaissance des problèmes de liquidités de la société et qu'il a, en connaissance de cause, utilisé les ressources de la société pour apurer sa dette personnelle, à un moment où il apparaissait clairement que la société n'avait pas de moyens suffisants pour supporter d'autres dettes. En outre, l'arrêt constate que le gérant a agi illégitimement dans son propre intérêt, en contradiction totale avec les intérêts légitimes de la société et des autres créanciers. La décision est donc fondée en droit »⁸¹.

Outre les sanctions pénales, qui peuvent s'avérer dissuasives, la condamnation au pénal ouvre aussi la voie à une réparation civile aux tiers préjudiciés. Nous renvoyons aux développements ci-dessus concernant l'action civile de l'administration fiscale.

⁸⁰ Cass., 6 février 2013, R.G. n° P.12.1129.F, *Pas.*, 2013, p. 336 ; Cass., 25 novembre 2003, R.G. n° P.03.0482.N, www.juportal.be ; Anvers, 18 janvier 2006, *Limb. Rechtsl.*, 2006, p. 187 ; Bruxelles, 14 décembre 1994, *J.L.M.B.*, 1995, p. 210 ; Corr. Bruxelles, 27 mars 1987, *Rev. prat. soc.*, 1987, p. 176.

⁸¹ Cass., 2 février 2016, R.P.S.-T.R.V., 2016/3, p. 261.

Chapitre 6

Limitation de la responsabilité des dirigeants

38. Les contours relatifs à la réparation du dommage exposés ci-dessus sont indissociablement liés à la limitation de responsabilité prévue par l'article 2:57 du CSA, qui constitue un plafond (montant maximal) au-delà duquel les dirigeants ne sont pas tenus d'indemniser la victime, même si le dommage subi excède ce montant⁸².

Section 1

Plafonds de la responsabilité des dirigeants

39. En vertu de l'article 2:57, § 1^{er}, du CSA, les montants maximaux auxquels un dirigeant peut être condamné en application de la limitation de responsabilité varient entre 125 000 euros et 12 millions d'euros.

La période de référence pour le calcul de la moyenne à prendre en considération pour vérifier l'application des seuils du chiffre d'affaires et du bilan s'étend soit aux trois exercices précédant l'introduction de l'action en responsabilité, soit à la période écoulée depuis la constitution si moins de trois exercices se sont écoulés depuis celle-ci (ci-après la «période de référence»). Si l'action en responsabilité est introduite par le curateur après la faillite, il serait raisonnable d'interpréter cette disposition comme visant les trois exercices précédant la faillite.

40. Aux termes de l'article 2:57, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CSA, la responsabilité est limitée aux montants suivants, sauf dans les quatre cas d'exclusion prévus par l'article 2:57, § 3, du CSA :

- 125 000 euros, pour les dirigeants de personnes morales qui ont réalisé pendant la période de référence un chiffre d'affaires moyen sur base annuelle inférieur à 350 000 euros (hors TVA) et dont le total du bilan moyen au cours de la même période n'a pas dépassé 175 000 euros ;
- 250 000 euros, pour les dirigeants de personnes morales qui ne relèvent pas du 1^o et qui ont réalisé pendant la période de référence un chiffre d'affaires moyen sur base annuelle inférieur à 700 000 euros (hors TVA) et dont le total du bilan moyen au cours de la même période n'a pas dépassé 350 000 euros ;

⁸² J. MALHERBE, Y. DE CORDT, P. LAMBRECHT, Ph. MALHERBE et H. CULOT, *op. cit.*, p. 297 ; E. POTTIER et F. LEFÈVRE, « De aansprakelijkheid van de organen », in E. POTTIER (dir.), *Het Wetboek van vennootschappen en verenigingen – (r)evolutie – Le Code des sociétés et associations – (r)évolution*, Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 287 ; E. POTTIER et F. LEFÈVRE, « De aansprakelijkheid van de organen », R.D.C., 2018/10, p. 1098 ; E. POTTIER et F. LEFÈVRE, « 6. La responsabilité des organes », in T. TILQUIN et A.-P. ANDRÉ-DUMONT, *La société à responsabilité limitée*, Bruxelles, Larcier, 2019, p. 184.

- 1 million d’euros, pour les dirigeants de personnes morales qui ne relèvent pas du 1^o et du 2^o et qui, pendant la période de référence, n’ont pas dépassé plus d’une des limites suivantes :
 - chiffre d’affaires moyen hors TVA, sur base annuelle : 9 000 000 euros ;
 - total du bilan moyen : 4 500 000 euros ;
- 3 millions d’euros, pour les dirigeants de personnes morales qui ne relèvent pas du 1^o, du 2^o et du 3^o et qui, pendant la période de référence exposée ci-dessus, ont dépassé les limites mentionnées au 3^o, mais n’ont atteint ou dépassé aucune des limites mentionnées au 5^o ;
- 12 millions d’euros, pour les dirigeants d’entités d’intérêt public⁸³ et de personnes morales qui ne relèvent pas du 1^o, du 2^o, du 3^o et du 4^o et qui, pendant la période de référence exposée ci-dessus, ont atteint ou dépassé au moins une des limites suivantes :
 - total du bilan moyen : 43 millions d’euros ;
 - chiffre d’affaires moyen hors TVA, sur base annuelle : 50 millions d’euros.

41. L’article 2:57, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CSA prévoit explicitement que la limitation s’applique en cas de responsabilité basée sur l’article XX.227 du CDE. Néanmoins, cette application de l’exception à la responsabilité de l’article XX.227 est controversée ; la position qui nous paraît la plus plausible est que la limitation de responsabilité n’est pas exclue en principe, mais qu’en pratique, la faute reprochée sur cette base au dirigeant sera fréquemment soit grave, soit répétée ou continue, donc non accidentelle⁸⁴.

Section 2

Exclusions de la limitation de responsabilité

42. La limitation de responsabilité instaurée par le CSA au profit des dirigeants est cependant fortement limitée par les quatre causes d’exclusion énoncées à l’article 2:57, § 3. En particulier, eu égard à l’article 2:57, § 3, 1^o, exposé ci-dessous, les seuils de limitation de responsabilité ne sont applicables qu’en cas de faute mineure présentant un caractère accidentel (et non habituel).

43. La limitation de la responsabilité précitée est exclue – et, en conséquence, le régime de responsabilité des dirigeants s’applique sans limitation – dans les quatre cas suivants énoncés par l’article 2:57, § 3, 1^o à 4^o :

- en cas de faute légère présentant dans son chef un caractère habituel plutôt qu’accidentel, de faute grave, d’intention frauduleuse ou à dessein de nuire dans le chef de la personne responsable.

⁸³ Les entités d’intérêt public sont définies à l’article 1:12 du CSA. Il s’agit principalement des sociétés dont les titres sont cotés, des établissements de crédit et des entreprises d’assurance.

⁸⁴ En ce sens, T. HERBOTS, *op. cit.*, p. 12. J. HENRI semble plus optimiste sur la possibilité pratique d’appliquer l’exception (*op. cit.*, p. 242).

En vertu de cette disposition, le plafonnement de la responsabilité ne s'applique jamais lorsque la responsabilité est fondée sur l'article XX.225 du CDE (visant la « faute grave et caractérisée »);

- aux obligations imposées par les articles 5:138, 1° à 3°, 6:111, 1° à 3°, et 7:205, 1° à 3°, visant en substance les obligations de souscription intégrale et de libération en cas d'augmentation de capital ou d'apports nouveaux;
- à la responsabilité solidaire visée aux articles 442^{quater} (obligation de paiement du précompte professionnel) et 458 du CIR 92 et aux articles 73^{sexies} et 93^{undecies} C (obligations relatives à la TVA) du CTVA et aux articles 51 et 93 du CRAF.

L'article 51 précité du CRAF est désormais explicitement visé par l'article 2:57, § 3, 3°, du CSA;

- à la responsabilité solidaire visée à l'article XX.226 du CDE (à savoir l'action en responsabilité en faveur de l'ONSS ou du curateur, en cas de faillite, pour non-paiement répété des dettes de cotisations sociales).

Dans ces quatre cas, la responsabilité du dirigeant ne sera dès lors pas limitée aux montants maximaux énumérés par l'article 2:57 du CSA, ce qui signifie que la victime aura droit à obtenir la réparation intégrale de son dommage, dont l'étendue sera déterminée conformément aux principes du droit commun de la responsabilité civile.