

L'alourdissement récent de la responsabilité des dirigeants de sociétés ou d'associations

Jean-Marie Cougnon
Expert-comptable – Conseil fiscal

A lire l'exposé des motifs de la loi-programme du 20 juillet 2006, la nouvelle règle spécifique de responsabilité solidaire mise à charge des dirigeants, lorsque le défaut de paiement du Pr.P. ou de la TVA par la personne morale résulte d'une faute dans sa gestion de l'entreprise, vise à mettre un terme à des incertitudes jurisprudentielles et doctrinales en présumant cette faute, au sens de l'article 1382 du Code civil, en cas de non-paiement répété.

Outre qu'il s'avère redoutable en termes de prises de mesures conservatoires à l'égard du patrimoine des intéressés, le couperet de la responsabilité solidaire tombera tôt et pourrait avoir comme conséquence d'obliger à trancher dans les dépenses en retardant le paiement de celles dont dépend la survie de l'activité économique de l'entreprise.

I. Nouvelles exceptions au principe de la limitation de responsabilité à concurrence de certaines dettes fiscales

a) Situation de la responsabilité des dirigeants avant la loi-programme du 20 juillet 2006

La Cour de cassation avait, déjà avant la loi ici commentée, consacré le principe d'une responsabilité personnelle de l'organe d'une société commerciale. La matière de la responsabilité dans le cours de négociations avait servi de cadre à cette évolution.

Primitivement, la Cour avait égard à la théorie dite « de l'organe » : lorsqu'un organe d'une société ou un mandataire agissant dans le cadre de son mandat commet une faute ne constituant pas un délit au cours de négociations donnant lieu à la conclusion d'un contrat, cette faute engage non pas la responsabilité de l'organe ou du mandataire mais celle de la société ou du mandant (C. civ., art. 1992). C'était ce qu'avait décidé l'arrêt du 16 février 2001¹.

Il résulte de la théorie de l'organe que les personnes agissant en tant qu'organes n'engagent, en principe, pas leur responsabilité personnelle pour les engagements pris dans l'exécution de leurs fonctions pour la personne morale, même si celle-ci n'exécute pas ses engagements.

Les organes d'une société commerciale sont responsables envers la société et envers les tiers de tous dommages et intérêts résultant d'infractions aux dispositions du Code des sociétés et aux statuts sociaux². Les organes sont responsables des fautes de gestion uniquement envers leur mandant³.

¹ R.G. C.99.0477.N. On peut également citer l'arrêt du 23 juin 1983 (Pas. I, 1205) selon lequel « la responsabilité des administrateurs envers la société est d'ordre contractuel et ne s'étend pas aux tiers ».

² Articles 263 (pour les SPRL), 408, alinéas 2 et 3 (pour les SCRL), et 528 (pour les SA), C. soc. Cette responsabilité est même solidaire.

³ Articles 262 (pour les SPRL), 408, alinéa 1er (pour les SCRL), et 527 (pour les SA), C. soc. Il en va de même pour les fautes dans l'exécution du mandat.

Ce n'est donc, en principe, que lorsque les organes ne respectent pas le Code des sociétés ou les limites des statuts, qu'ils engagent leur responsabilité civile envers les tiers qui en sont victimes. Pour le surplus, le principe énoncé à l'article 61, § 1^{er}, C. soc. s'applique : « les membres des organes (par lesquels les sociétés agissent) ne contractent aucune obligation personnelle relative aux engagements de la société ».

Dans un arrêt du 11 septembre 2001⁴, la Cour avait ensuite décidé que lorsqu'un organe d'une société ou un mandataire agissant dans le cadre de son mandat, commet une faute personnelle *constituant une infraction*, cette faute oblige l'administrateur ou le mandataire en personne à réparer.

Dans un arrêt du 20 juin 2005⁵, la Cour en vint à juger que si la faute commise par l'organe d'une société au cours de négociations préalables à la conclusion d'un contrat engage la responsabilité directe de cette personne morale, cette responsabilité n'exclut pas, en règle, la responsabilité personnelle de l'organe mais coexiste avec celle-ci.

En matière d'ASBL, l'association est responsable des fautes imputables soit à ses préposés, soit aux organes par lesquels s'exerce sa volonté (article 14, Loi du 27 juin 1921). Sans préjudice de l'article 26septies (responsabilité spéciale des administrateurs de l'association qui se transforme en société), les administrateurs ne contractent aucune obligation personnelle relativement aux engagements de l'association (article 14bis).

b) Les nouveautés introduites par la loi-programme

En matière de sociétés, le Conseil d'Etat s'était interrogé sur la nécessité d'une quelconque innovation, compte tenu de l'évolution brièvement retracée de la jurisprudence de la Cour de cassation. Il s'était demandé s'il fallait en rechercher l'explication dans le fait que les simples fautes de gestion n'engagent la responsabilité des mandataires que vis-à-vis de la société (articles 262, 408, al. 1^{er}, et 527, C. soc.), ou encore dans le fait que la responsabilité des mandataires n'est pas solidaire, sauf s'il s'agit d'une infraction aux dispositions du Code des sociétés ou des statuts (articles 263, 408, alinéas 2 et 3, et 528, C. soc.). Comme on le verra ci-dessous, en effet, les nouvelles responsabilités ont pour points communs qu'elles ont lieu vis-à-vis du fisc, et qu'elles sont bien solidaires.

Précisément, les dirigeants chargés de la gestion journalière d'une société, ou d'une personne morale à considérer comme « grande ASBL⁶ », sont, depuis le 28 juillet 2006⁷, solidairement responsables des manquements à l'obligation de payer le précompte professionnel (en abrégé : Pr.P.) s'ils sont imputables à une faute au sens de l'art. 1382 du Code civil commise dans la gestion⁸, et aux autres dirigeants en cas de faute ayant contribué

⁴ R.G. P.99.1742.N.

⁵ C030105F, rendu sur conclusions non conformes du premier avocat général J.F. Leclercq. La Cour statuait cependant conformément à une doctrine unanime, citée par l'avis du Conseil d'Etat préalable au vote de la loi-programme, Doc. parl., Ch. repr., 2005-2006, n° 2571/001, p. 87 et s.

⁶ Il s'agit des ASBL atteignant à la date de clôture de l'exercice social, les chiffres ci-dessous fixés pour au moins deux des trois critères suivants :

- 1) cinq travailleurs, en moyenne annuelle, exprimés en équivalents temps plein, inscrits au registre du personnel tenu en vertu de l'arrêté royal n° 5 du 23 octobre 1978 relatif à la tenue des documents sociaux ;
- 2) 250 000 EUR pour le total des recettes, autres qu'exceptionnelles, hors taxe sur la valeur ajoutée ;
- 3) 1 000 000 EUR pour le total du bilan.

⁷ Date de la parution au Moniteur belge de la loi-programme du 20 juillet 2006 dont les articles 14 et 15 instaurent les nouvelles responsabilités ici commentées.

⁸ Il s'agit, schématiquement, du comportement qui n'aurait pas été celui d'une personne normalement prudente et diligente placée dans un contexte analogue et sur la base des mêmes informations au moment de l'acte ou du manquement.

au manquement, établie dans leur chef. À cette fin, un nouvel article 442quater est inséré dans le CIR 1992⁹. On voit donc où veut en venir le législateur : une faute de gestion qui pourrait s'analyser également comme faute au sens de l'article 1382 C. civ. n'entraînera plus seulement, comme jusqu'à présent, une responsabilité envers la société, mais bien une responsabilité envers les tiers (à savoir : les autorités fiscales).

La loi n'instaure pas, en utilisant l'adjectif « solidaire », une codébitation automatique du paiement du Pr.P., mais seulement une responsabilité civile, exigeant la réunion d'une faute, d'un lien de causalité et d'un dommage¹⁰.

Le Conseil d'Etat avait suggéré dans son avis¹¹ que la notion de « faute commise dans la gestion de la société ou de la personne morale » devrait être précisée en excluant les fautes de gestion qui n'engagent la responsabilité des dirigeants que vis-à-vis de leur mandant, mais cette suggestion n'a pas été retenue.

Le terme « dirigeants » vise toute personne qui, de fait ou en droit, détient ou a détenu le pouvoir de gérer la société ou l'association, à l'exclusion des mandataires de justice.

Le non-paiement répété du Pr.P. est, sauf preuve contraire, *présumé* résulter d'une faute.

Cette notion d'inobservation répétée de l'obligation de paiement du Pr.P. recouvre :

- le défaut de paiement d'au moins deux dettes échues sur un an (pour les redevables trimestriels¹²) ;
- le défaut de paiement d'au moins trois dettes échues sur un an (pour les redevables mensuels).

La période d'un an doit s'entendre de périodes de 365 jours et non de l'écoulement d'une année civile. En outre, les paiements partiels d'une échéance ne seront pas considérés¹³.

La mesure, pour s'appliquer, n'exige nullement ni que le précompte professionnel ait été enrôlé ni même qu'il ait été déclaré.

Alors que le paragraphe 1^{er} du nouvel article 442quater CIR 1992 dit ne vouloir traiter que des manquements à l'obligation de paiement du précompte professionnel, le paragraphe 4 de ce même article indique que la responsabilité solidaire des dirigeants ne peut être engagée que pour le paiement, en principal *et intérêts*, des dettes de précompte professionnel. Nous estimons, particulièrement lorsqu'on compare l'article 442quater CIR 1992 avec l'article 93undecies C nouveau C.TVA, que comme les intérêts ne sont pas cités au § 1^{er}, la responsabilité personnelle du dirigeant ne pourra être invoquée en ce qui les concerne ni à titre individuel ni même à titre solidaire.

La présomption de faute est *juris tantum* : « le dirigeant concerné pourra donc établir que, nonobstant la présomption légale, un tel défaut de paiement répété ne présente pas de

⁹ Le nouvel article 442ter CIR 1992 est celui qui instaure une responsabilité à charge des actionnaires à 33 % au moins des sociétés de liquidités, également introduite par la loi-programme du 20 juillet 2006.

¹⁰ T. Afschrift, Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006, *J.T.* 2006, p. 734. Cet auteur observe également, p. 736, qu'en l'absence de présomption du lien de causalité, la présomption de faute, non précisée quant à savoir en quoi elle consiste, sera sans doute de peu d'utilité pour l'Administration.

¹¹ Doc. parl., Ch. repr., 2005-2006, n° 2517/001, p. 88.

¹² Le précompte est payable trimestriellement lorsque son montant relatif aux revenus de l'année précédente était inférieur au montant de base de 25 000,00 EUR (montant indexé pour l'année 2006 : 31 090,00 EUR).

¹³ Intervention de M. Jamar, Doc. parl., Ch. repr., n° 2517/012, pp. 20 et 21.

caractère fautif dans son chef. La présomption vaut uniquement quant au caractère fautif du manquement, et il n'est nullement présumé que celui-ci présente un lien de causalité avec la dommage¹⁴ ».

Le dirigeant poursuivi pourra donc tenter d'établir que le non-paiement, même *répété* suivant la définition qui précède, s'explique pour d'autres motifs que sa faute.

Il n'y a pas de présomption de faute lorsque les difficultés ont donné lieu à ouverture de procédures de faillite, concordat ou liquidation judiciaires¹⁵.

L'action judiciaire du receveur est recevable seulement après un délai d'un mois à dater d'un avertissement par 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. Le receveur peut toutefois requérir, dans le délai précité, des mesures conservatoires à l'égard du patrimoine du ou des dirigeants qui ont fait l'objet de l'avertissement. Selon Ch. Lemaire¹⁶, le maintien de pareilles mesures conservatoires ne serait valable que si l'action judiciaire est effectivement introduite avant l'expiration du délai (d'un mois) imposé.

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 fiscale¹⁷.

Des dispositions parallèles à celles en matière de Pr.P. existent relativement à la responsabilité des dirigeants en matière de TVA. Un article 93undecies C est inséré à cette fin dans le Code TVA. La définition du « non-paiement répété » de la taxe, des intérêts ou des frais accessoires est également calquée sur celle en matière de Pr.P., d'une part, pour les assujettis soumis au dépôt de déclarations trimestrielles (défaut de paiement d'au moins deux dettes échues sur un an), d'autre part, pour les assujettis soumis au dépôt de déclarations mensuelles (défaut de paiement d'au moins trois dettes échues sur un an) .

Les assujettis trimestriels sont ceux dont le chiffre d'affaires annuel, hors TVA, n'excède pas 1 000 000,00 EUR pour l'ensemble de leur activité économique¹⁸.

Une même société pourrait être redevable mensuelle du précompte professionnel, et assujettie trimestrielle en matière TVA : ses dirigeants devront donc, sur une période d'un an, veiller à ne pas laisser passer sans paiement *trois* dettes échues de précompte et *deux* dettes échues de TVA. Inversement, on peut imaginer qu'une société soit redevable trimestrielle du précompte professionnel et assujettie mensuelle en matière TVA : ce sera alors la survenance de deux dettes échues de précompte et de trois dettes échues de TVA qui aura à être évitée.

¹⁴ T. Afschrift, *loc.cit.*, p. 735.

¹⁵ La notion de non-paiement répété ainsi définie, et son exception, sont réutilisées telles quelles dans le projet de nouvelle loi-programme n° 2773 en cette fin d'année 2006 comme éléments déterminants dans une procédure de fermeture des établissements où le redevable de TVA ou de Pr.P. exerce son activité économique.

¹⁶ Responsabilité fiscale accrue des dirigeants d'entreprises, *Optimum finances*, n° 16, p. 2.

¹⁷ Circulaire n° AAF/2006-0604 (AAF 14/2006) qd. 24.08.2006.

¹⁸ Le plafond est abaissé à 200 000,00 EUR pour les livraisons de biens énumérés à l'article 18, § 2, b, de l'A.R. n° 1.

Alors que le paragraphe 1^{er} du nouvel article 93undecies C, C.TVA dit ne vouloir traiter que des manquements à l'obligation de paiement de la taxe, des intérêts ou des frais accessoires (donc : à l'exclusion des amendes), le paragraphe 4 de ce même article indique que la responsabilité solidaire des dirigeants ne peut être engagée que pour le paiement, en principal *et accessoires*, des dettes de précompte professionnel. Nous estimons que comme les intérêts ne sont pas cités au paragraphe 4, seule la responsabilité personnelle du dirigeant pourra être invoquée à leur égard, à l'exclusion de la responsabilité solidaire.

c) Commentaire tiré des justifications officielles

Le but de ces mesures est de « mettre un terme à des incertitudes jurisprudentielles et doctrinales en prévoyant une règle spécifique de responsabilité solidaire des dirigeants lorsque le défaut de paiement du Pr.P. ou de la TVA résulte d'une faute dans la gestion de l'entreprise »¹⁹. Sur la base des articles 270 du CIR 1992 et 86 de son arrêté d'exécution, l'Administration considérait que l'obligation du versement du précompte professionnel reposait non seulement sur la société mais également sur ses dirigeants. Une jurisprudence majoritaire a suivi cette interprétation²⁰. En ce qu'elle vise les sociétés, la dernière disposition citée ne concerne toutefois que les sociétés sans personnalité juridique²¹.

Certaines décisions avaient retenu l'une ou l'autre faute, telle que le non dépôt de déclarations fiscales, l'absence de dépôt des comptes annuels ou de tenue de comptabilité, l'absence de demande de libération du capital, etc. Parfois, l'action du fisc était rejetée pour cause d'absence du lien de causalité entre la faute et le dommage subi par le fisc.

Les justifications officielles²² des nouvelles mesures facilitant les actions en responsabilité du fisc sont :

- il y va de sommes que l'entreprise a perçues (TVA) ou retenues sur les rémunérations (Pr.P.) sans les acquitter au profit du Trésor alors qu'elles ne peuvent être considérées comme faisant partie des moyens financiers de l'entreprise ;
- le non-paiement du Pr.P. ou de la TVA a un impact négatif sur la position concurrentielle des entreprises qui acquittent leurs dettes fiscales dans les délais ;
- le non-paiement du Pr.P. ou de la TVA affecte les ressources (part importante du budget).

La première justification pêche en ceci qu'elle suppose comme un fait acquis que la TVA facturée par l'assujetti à ses clients lui soit toujours payé à heure et à temps²³.

La seconde justification néglige de tenir compte de la situation très diversifiée des entreprises dont certaines peuvent, davantage que d'autres, avoir à respecter des échéances de paiement vis-à-vis de fournisseurs, ou avoir recours à du personnel à rémunérer.

En définitive, seule la troisième justification invoquée, à savoir l'aspect budgétaire, pourrait en effet être fondée.

¹⁹ P. ex., actions en responsabilité basées sur l'article 528 du C. soc. et introduites à l'encontre des administrateurs pour non-paiement de la TVA, *circulaire citée*.

²⁰ M. Eloy, Les dirigeants deviennent solidaires, L'Echo, 8 août 2006.

²¹ Comme souligné par le Conseil d'Etat, Doc. cité, n° 2517/001, p. 87.

²² Justification de l'amendement n° 1 du Gouvernement, Doc. parl., Ch. repr., 2005-2006, n° 1217/002, p. 5.

²³ L'avis du Conseil d'Etat, Doc. cité, n° 2517/001, p. 90, soulignait la différence entre le paiement des éléments constitutifs de la rémunération des travailleurs et le paiement de la TVA.

Les responsabilités sont d'abord solidaires : chacun des dirigeants de la société ou de la personne morale pourra donc être tenu au paiement de l'ensemble de la dette fiscale, en principal et intérêts (pour le Pr.P.), ou en principal et accessoires (pour la TVA). Elles s'exercent ensuite en cascade.

Elles concernent, au premier chef, les dirigeants chargés de la gestion journalière auxquels, dans le cadre de leur mandat, incombent les tâches de déclarer et d'acquitter le Pr.P. dû sur les rémunérations des salariés et des dirigeants de l'entreprise, ou la TVA. Elles peuvent, toutefois, être étendues aux autres dirigeants de la société ou de l'ASBL lorsque l'absence de paiement du Pr.P. est la conséquence d'une faute commune à plusieurs dirigeants ou de fautes concurrentes dans le chef de ces dirigeants.

La mauvaise foi ne pouvant, en règle, se présumer, c'est à l'Administration qu'il appartiendra de prouver que le dirigeant, dont la responsabilité est mise en cause, a commis la faute dans la gestion de l'entreprise²⁴.

La discussion à la Chambre avait souligné, entre autres remarques, que le fisc disposait déjà de privilèges qui lui permettent de supplanter les créanciers chirographaires, et qu'il n'avait qu'à veiller à protéger ses privilèges²⁵. Le secrétaire d'Etat a répondu en faisant état de la longueur et de la complexité des procédures qui font souvent « rater le coche » (sic) au fisc, et en invoquant la nécessité d'instaurer un « outil de dissuasion »²⁶.

Le secrétaire d'Etat avait également souligné que les nouveaux textes ne suppriment ni la législation en matière de faillite (un représentant ayant indiqué qu'il y aurait un risque de concours entre les actions du curateur et celles des autorités fiscales, et même que des dirigeants pourraient être incités à mettre leur société en faillite), ni la personnalité juridique des entreprises. Il met l'accent sur la possibilité des dirigeants de prouver leur bonne foi et sur le contrôle qui sera exercé par les tribunaux. Précisément, s'agissant des directeurs financiers, les juges devront apprécier leur degré d'intervention de droit ou de fait dans la direction de l'entreprise²⁷, l'« objectif n'étant pas de s'attacher au titre d'une personne pour déterminer sa responsabilité »²⁸.

Doivent notamment être retenues comme fautes susceptibles d'engager la responsabilité du dirigeant :

- la poursuite d'une activité déficitaire au mépris des intérêts des créanciers ;
- la fraude développée à grande échelle consistant à cacher des recettes en vue d'éluider la TVA ;
- le non-paiement des charges fiscales ou sociales comme mode de financement délibérément choisi par les dirigeants d'entreprise ;
- le défaut d'aveu de faillite dans le mois de la cessation persistante des paiements et de l'ébranlement du crédit ;
- la poursuite déraisonnable d'une activité déficitaire.

On notera que, contrairement aux articles 265, 409 et 530 du Code des sociétés (responsabilité de dirigeants en cas de faute grave et caractérisée ayant contribué à la faillite), toute faute, même légère, peut donner lieu à responsabilité.

²⁴ Circulaire citée.

²⁵ Intervention de M. C. Devlies, Doc. parl., Ch. repr., n° 2517/012, p. 9.

²⁶ Intervention de M. Jamar, Doc. parl., Ch. repr., n° 2517/012, p. 13.

²⁷ Idem, p. 17.

²⁸ Idem, p. 19.

II. Nouvelle responsabilité personnelle et solidaire des gérants et administrateurs de SPRL, SCRL et SA en cas de faillite

Dans ces trois types de sociétés existe, comme il vient d'être rappelé, la possibilité de voir les dirigeants être déclarés personnellement obligés de tout ou partie des dettes sociales à concurrence de l'insuffisance d'actif, en cas de faillite de la société, et s'il est établi qu'une faute grave et caractérisée dans leur chef y a contribué²⁹. Cette déclaration comme obligé personnellement à la dette de la société a lieu *avec ou sans solidarité*.

Les articles du Code des sociétés prévoyant cette responsabilité sont complétés par de nouveaux paragraphes prévoyant une nouvelle responsabilité personnelle, et cette fois toujours *solidaire*, des dirigeants.

En effet, l'ONSS et le curateur peuvent tenir les gérants, administrateurs, anciens gérants et administrateurs, et toutes autres personnes ayant effectivement détenu le pouvoir de gérer la société, comme étant personnellement et solidairement responsables pour la totalité ou une partie des cotisations sociales, majorations et intérêts de retard dus lors de la faillite, si une *faute grave* que ces personnes auraient commise était à la base de la faillite ou si ces personnes avaient été, au cours de la période de cinq ans ayant précédé la faillite, impliquées dans au moins deux faillites, liquidations ou opérations similaires entraînant des dettes à l'égard d'un organisme de recouvrement des cotisations de sécurité sociale.

L'exception à la déclaration comme obligé personnellement à la dette de la société, qui est prévue dans les SPRL et SCRL (voir note 29), n'est pas applicable dans la nouvelle responsabilité solidaire³⁰.

Pour l'application de la nouvelle responsabilité, est considérée comme faute grave, toute forme de faute fiscale grave et organisée au sens de la loi antiblanchiment, ainsi que « le fait que la société soit dirigée par une personne ayant été impliquée dans au moins deux faillites, liquidations ou opérations similaires entraînant des dettes à l'égard d'un organisme de recouvrement des cotisations de sécurité sociale ». Cette dernière adjonction à la définition d'une faute grave est superflue, puisque le texte l'envisageait déjà – seulement si elle intervenait au cours de la période de cinq ans ayant précédé la faillite – comme une cause génératrice de la responsabilité solidaire, indépendamment de toute faute grave (voir ci-dessus).

En outre, comme pour compléter le tableau, il est prévu qu'un arrêté royal puisse déterminer d'autres faits, données ou circonstances pouvant également être considérés comme faute grave.

²⁹ Une exception à cette responsabilité est prévue dans les SPRL et SCRL dont les critères sont définis à l'alinéa 2 des articles 265 et 409 C. soc.

³⁰ Le nouveau texte concernant les SA supprime également cette exception pour ce type de société, qui est cependant inexistante.