

PACIOLI



Un comptable (-fiscaliste) assuré en vaut deux !

Comme tout professionnel du chiffre le sait, il est obligé de contracter une assurance couvrant sa propre responsabilité civile professionnelle.

Les différents Instituts ont souscrit, à cet effet, à des polices d'assurance collectives auxquelles le professionnel peut adhérer. Outre la compétence professionnelle, cette obligation d'assurance constitue une garantie complémentaire tant pour lui-même que pour ses clients en cas d'éventuelle faute professionnelle mettant en jeu sa responsabilité.

En voici une brève analyse à l'intention des comptables (-fiscalistes) et de leurs stagiaires.

Cadre légal

L'article 50 § 1 1^o de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales stipule expressément : « Pour être et rester agréé comme comptable ou comme comptable-fiscaliste, l'intéressé doit répondre aux conditions suivantes : 1^o assumer personnellement la responsabilité de tout acte professionnel et faire couvrir sa responsabilité civile professionnelle par un contrat d'assurance approuvé par le Conseil national de l'Institut professionnel. »

Cette disposition légale sans équivoque est également spécifiée dans l'arrêté royal du 23 décembre 1997 portant approbation du Code de déontologie de l'Institut professionnel des Comptables. Il y est stipulé à l'article 3 : « Le comptable IPC(F) assume personnellement, conformément au droit commun, la responsabilité de tout acte posé dans le cadre de l'exercice de sa profession. Il lui est interdit de se soustraire à cette responsabilité, même partiellement, par une convention particulière. »

L'article 14 stipule en matière d'obligation d'assurance : « Le comptable IPC(F) a l'obligation de couvrir sa res-

ponsabilité civile professionnelle par un contrat d'assurance. Les conditions générales de base et les garanties minimales auxquelles les contrats d'assurance doivent satisfaire sont fixées par le Conseil. La preuve de cette souscription devra toujours pouvoir être présentée sur demande de la Chambre. »

Il découle de la lecture conjointe de ces différentes dispositions que :

- tout membre IPCF est personnellement responsable de ses actes professionnels ;
- il ne peut limiter en aucune manière cette responsabilité des actes professionnels ;
- il est tenu de couvrir cette responsabilité par une police dont les conditions minimales et les garanties sont fixées par l'IPCF ;
- il doit pouvoir prouver à tout moment que sa responsabilité professionnelle est assurée.

Modalités pratiques

Le Conseil national de l'IPCF a fixé les garanties minimales précitées et l'Institut a négocié une police-cadre collective sur cette base. Vous pouvez consulter celle-ci sur l'extranet de l'Institut sous la rubrique « documents ».

Tout membre IPCF peut adhérer à cette police collective en renvoyant à l'Institut un formulaire d'adhésion

SOMMAIRE

- **Un comptable (-fiscaliste) assuré en vaut deux !** **1**
- **Responsabilité des dirigeants au regard de la loi du 20 juillet 2006** **4**

complété et signé et en versant ensuite la prime due (elle s'élève à 160 € pour 2008). Cette prime est perçue par l'Institut (en avril en même temps que la cotisation de membre) et est intégralement reversée à l'assureur.

Les membres IPCF sont évidemment tout à fait libres de s'assurer auprès d'un autre assureur de leur choix, offrant les mêmes garanties minimales que celles prévues dans la police collective. Il suffit alors de faire parvenir une attestation de l'assureur à l'Institut, attestation dans laquelle l'assureur confirme que le comptable (-fiscaliste) concerné bénéficie de la même couverture que celle prévue dans la police collective. Le décompte de prime envoyé pour la police collective n'est alors pas adressé à ces membres IPCF, qui versent directement leur prime à leur assureur.

En ce qui concerne l'exercice de la profession via une personne morale agréée, les situations suivantes peuvent se présenter dans le cadre de la police collective :

*Tous les mandataires sont affiliés à la police collective à titre individuel.

La police prévoit que, dès l'instant où tous les comptables (-fiscalistes) ou stagiaires IPCF ont adhéré et ont payé leur prime personnelle, les garanties de la police sont étendues (sans augmentation de la prime) à la responsabilité civile qui peut être encourue par les associations ou sociétés de comptables (-fiscalistes), avec ou sans personnalité juridique, au sein desquelles les assurés exercent leur activité professionnelle ou dont ils font partie.

* Tous les mandataires sont affiliés à une autre police que la police collective.

Vous devez demander vous-même une extension de la couverture en le signalant à votre assureur.

* Situation mixte (certains mandataires sont affiliés à la police collective et d'autres sont affiliés auprès d'un assureur de leur choix).

Dans ce cas, soit les comptables souscrivent à une assurance séparée pour la société, soit ils souscrivent tous à la police collective ou à une autre police afin que l'extension automatique puisse être appliquée. La police collective prévoit en la matière la disposition suivante « *Si tous les comptables qui font partie de la société ou de l'association n'ont pas adhéré à la présente police, la société ou association peut être assurée en tant que telle moyennant paiement d'une prime nette (hors taxes) de 150 EUR par comptable non affilié* ». Il s'agit donc de *facto* d'une

option plus coûteuse que l'alternative dans laquelle tous les membres IPCF adhèrent à titre individuel à la police collective.

En ce qui concerne les stagiaires, (seule) la police collective prévoit également une intervention spécifique à l'égard des titulaires professionnels débutants sans clientèle propre. Cela signifie concrètement que les stagiaires qui n'ont aucun client propre, sont gratuitement couverts par la police de leur maître de stage, à condition naturellement que celui-ci ait souscrit la police collective et avec un maximum de trois stagiaires par maître de stage. Si le maître de stage est affilié auprès d'un autre assureur, il faudra vérifier si la police en question offre les mêmes garanties aux stagiaires sans clientèle propre. Dès que le stagiaire a une clientèle propre (même s'il ne s'agit que d'un seul client), il doit souscrire un contrat d'assurance à titre individuel (adhérer à la police collective ou s'affilier auprès d'un assureur propre) tel qu'exposé ci-dessus pour les comptables (-fiscalistes) agréés, inscrits au tableau des titulaires professionnels.

La prime de la police collective (perçue via l'IPCF) est encaissée pour 2008 (couverture du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2008) dans le courant du mois d'avril 2008, comme cela a toujours été le cas les années précédentes.

Pour la prime de 2009, l'Institut se conformera à la logique qui régit les autres assurances, à savoir que la prime d'assurance est perçue avant que la couverture ne commence à courir. La prime 2009 sera donc perçue en octobre-novembre 2008. Exceptionnellement, les membres IPCF qui ont adhéré à la police collective recevront une invitation à payer la prime à deux reprises en 2008 (en avril pour la couverture de 2008 et en automne pour la couverture de 2009).

Quid en cas de non-paiement de la prime ?

A l'instar de ce qui se passe dans toute autre compagnie d'assurances, l'assureur de la police collective IPCF enverra à tous ceux qui ont adhéré à cette police et n'ont pas payé leur prime, une lettre recommandée les mettant une dernière fois en demeure d'acquitter la prime due. Si aucune suite n'est donnée dans le mois de cet écrit, le titulaire professionnel concerné sera définitivement et irrévocablement exclu de la police collective.

Ce qui veut dire concrètement que la prime encore due pour l'année en cours restera due et pourra être recouvrée par voie judiciaire, mais aussi que le comptable (-fiscaliste) ou le stagiaire IPCF visé ne pourra plus être couvert par la police collective. Il devra donc chercher un autre

assureur pour remplir ses obligations légales et déontologiques d'assurance en responsabilité professionnelle. Nous attirons votre attention sur le fait qu'après avoir été exclu de la police collective pour non-paiement de la prime, il sera particulièrement difficile de trouver un autre assureur qui sera encore disposé à vous assurer.

Comme énoncé ci-avant, cette assurance est toutefois une condition légale pour « être et rester agréé comme comptable ou comme comptable-fiscaliste ».

Les mauvais payeurs seront également confrontés à un problème déontologique, car les chambres exécutives compétentes leur demanderont de prouver qu'ils sont bien assurés. Si cette preuve ne peut (plus) être apportée, une convocation devant les chambres dans le cadre d'un dossier disciplinaire sera inévitable. En effet, ces person-

nes ne satisfont plus à l'une des conditions légales pour rester membres IPCF.

Voici, à titre indicatif, quelques données statistiques de la police collective pour ces dernières années :

Charge sinistre et nombre de sinistres

	Charge sinistre (€)	Nombre de déclarations
2005	854.505	113
2006	743.197	103
2007	686.768	60

Origine sinistre/nombre de déclarations et origine sinistre/total charge sinistre (chiffres arrondis)

Origine sinistre	Nombre de déclarations (%)	Total charge sinistre (%)
Comptable	23 %	21 %
Fiscal	18 %	24 %
Conseils divers	17 %	9 %
Délais comptabilité	15 %	4,5 %
Délais fiscalité	10 %	17 %
Conseils fiscaux	4 %	7 %
Erreurs diverses	3,5 %	5,5 %
Frais de reconstitution de dossiers	2,5 %	1 %
Protection juridique	2,5 %	1 %
Conseils comptables	2 %	2 %
Délais – divers	1 %	0,5 %
Autres	1,5 %	7,5 %

Ces données statistiques montrent de manière évidente qu'une assurance en responsabilité professionnelle n'est pas une simple obligation légale, mais correspond à une nécessité professionnelle. Le principe invoqué par certains selon lequel « Je ne commets jamais de fautes » ou « J'assure moi-même mes risques » est, nous l'espérons, suffisamment infirmé par ces brèves statistiques.

Grâce à une excellente collaboration avec notre courtier en assurance et l'assureur, l'IPCF a pu maintenir un même montant de prime et une même couverture pour 2008. Ce ne sera probablement plus le cas pour 2009 au

vu de statistiques moins favorables qui ne correspondent plus aux marges de garantie pratiquées dans le secteur.

Limitation de la responsabilité professionnelle à l'agenda politique ?

Comme vous l'avez peut-être lu dans notre mémorandum au Gouvernement, l'IPCF a demandé au législateur et au gouvernement d'examiner les possibilités de ramener contractuellement la responsabilité du comptable (-fiscaliste) agréé – responsabilité qui est jusqu'à présent illimitée – à des proportions raisonnables, comme c'est

déjà le cas pour d'autres professions libérales (réviseurs d'entreprises, avocats, etc.).

Néanmoins, le but de l'Institut n'est pas de décharger les titulaires professionnels de toute responsabilité, ce qui ne correspondrait pas du tout à la philosophie de la profession libérale et reviendrait à vider toute convention de son sens. Mais il ne faut pas, d'autre part, que les membres IPCF se retrouvent dans une position moins compétitive face aux autres professions de conseil. Nous sommes dès lors partisans de prévoir la possibilité pour le professionnel de limiter sa responsabilité selon les règles du droit commun et pour autant bien entendu que la limitation ne porte pas préjudice au sens même de la convention de prestation de services passée entre lui et son client.

Cette solution est encore à l'état de projet et même si le cadre législatif serait adapté en ce sens, l'obligation d'assurance restera inchangée afin de protéger tant le professionnel que ses clients.

Dès qu'il y aura du nouveau à ce sujet, nous ne manquerons pas de vous tenir au courant.

D'ici là, notre conseil est et reste « *Un comptable (-fiscaliste) assuré en vaut (au moins) deux !!!* ».

Geert LENAERTS
Directeur Général IPCF



Responsabilité des dirigeants au regard de la loi du 20 juillet 2006

I. Introduction

En principe, en vertu l'article 61 § 1^{er} du Code des sociétés, les membres des organes représentant la société « *ne contractent aucune responsabilité personnelle relative aux engagements de la société* ».

Les dirigeants d'une société ou d'une personne morale ne sont, en principe, pas « *co-débiteurs* » de l'impôt dû par l'entité dont ils sont les organes.

L'Administration fiscale a cependant tenté, à de nombreuses reprises, de poursuivre le recouvrement de dettes d'impôt restées impayées à l'encontre des dirigeants de sociétés ou de personnes morales.

Certaines juridictions ont suivi la position administrative, en fondant leurs décisions sur l'article 1382 du Code civil.

En effet, dans des cas d'espèce déterminés, les juridictions ont estimé que les dirigeants n'avaient pas agi comme des dirigeants d'entreprises « *normalement diligents et prudents placés dans les mêmes circonstances* » et, relevant que cette faute était en lien causal avec la perte subie par le Trésor, ont par conséquent condamné solidairement les dirigeants et la société au paiement des impôts dus par cette dernière (cf. notamment Bruxelles, 13 septembre 2006, T.F.R. 2007, liv. 321, p. 378 ; Gand 6 février 2007, *Fiscologue* 2007, n° 1082, p. 10).

Ces condamnations, dont la plupart ont été prononcées en matière de précompte professionnel, voire d'impôt des sociétés, sont souvent intervenues dans des hypothèses spécifiques de fautes graves et caractérisées dans le chef du dirigeant, comme le fait de ne pas déposer systématiquement la déclaration fiscale, le fait de ne pas tenir de comptabilité et de soustraire des actifs à la sûreté des créanciers, le fait de ne pas payer le précompte professionnel et de dissimuler ce non-paiement dans la comptabilité (cf. Anvers 19 avril 2005, J.D.S.C. 2007, p. 90), le fait de ne pas payer des impôts nés postérieurement à la poursuite manifestement déraisonnable des activités déficitaires de la société (cf. Anvers, 9 novembre 2006, T.R.V. 2007, liv.2, p. 139).

Encore récemment, dans un arrêt du 17 novembre 2006, la Cour de cassation a décidé que : « *Le juge du fond qui estime que les administrateurs commettent une faute en méconnaissant sciemment l'obligation légale impérative de verser le précompte professionnel ne tient pas ces administrateurs responsables sur la base d'une violation légale qui n'incombe qu'à la société mais sur la base d'une violation du devoir général de prudence.* » (cf. Cass. 17 novembre 2006, T.R.V. 2007, Liv. 2, p. 138).

En dehors de ces cas spécifiques, eu égard au prescrit de l'article 61 § 1^{er} du Code des sociétés et de la jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle « *la responsabilité des administrateurs envers la société est d'ordre contractuel et ne s'étend pas aux tiers* », l'Administration

a parfois eu des difficultés à obtenir les condamnations souhaitées.

L'application de l'article 1382 du Code civil nécessite, par ailleurs, la preuve d'une faute et d'un dommage mais également celle d'un lien causal entre cette faute et ce dommage, ce qui pouvait être plus complexe à démontrer.

Face aux difficultés rencontrées par l'Administration fiscale pour mettre en cause la responsabilité des dirigeants d'entreprises, le législateur a adopté, dans la loi du 20 juillet 2006, des dispositions visant à engager la responsabilité solidaire des dirigeants en cas de non paiement du précompte professionnel (article 442^{quater} C.I.R./92) ou de la TVA (article 93^{undecies}C CTVA) par une société ou par une personne morale.

Ces deux dispositions instaurent des conditions similaires à la mise en cause de la responsabilité des dirigeants. Elles seront donc étudiées simultanément.

II. Champ d'application

II.1. Dirigeants visés par les dispositions

Les articles 442^{quater} C.I.R./92 et 93^{undecies}C CTVA font une distinction entre les « *dirigeants d'entreprise chargés de la gestion journalière* » et les « *autres dirigeants* », et applique à ces deux catégories un régime de responsabilité différent.

En effet, ainsi que nous le verrons au point III.1.2. ci-après, une présomption de faute est introduite uniquement en ce qui concerne les dirigeants chargés de la gestion journalière.

Le 3^{ème} alinéa du paragraphe 1^{er} des deux dispositions définit le dirigeant d'entreprise comme « *toute personne qui, en fait ou en droit, détient ou a détenu le pouvoir de gérer la société ou la personne morale, à l'exclusion des mandataires de justice* ».

Il semble que les travaux préparatoires aient voulu s'attacher à la situation « *de fait* » quant à la question de savoir qui dirigeait la société concernée.

Il a cependant été précisé que la notion de dirigeant « *en fait ou en droit* » devait être interprétée sur la base de la jurisprudence habituelle en matière commerciale, selon laquelle est un dirigeant de fait « *celui qui en toute souveraineté et indépendance, exerce une activité positive de gestion ou de direction* ».

Dans un article qu'il a consacré aux nouvelles dispositions légales, Th. Afschrift est d'avis qu'il faut « *pour qu'on puisse parler d'un dirigeant, qu'il s'agisse d'une personne, non pas portant un titre déterminé mais, exerçant une activité déterminée au sens juridique du terme, c'est-à-dire une fonction d'administrateur, de gérant, de liquidateur et ayant, en outre, les pouvoirs de gestion journalière. La notion d'administrateur de fait ne présente, à notre avis, d'utilité que dans la mesure où elle peut concerner des personnes qui n'ont pas fait l'objet d'une nomination formelle comme administrateurs mais qui en pratique, de manière explicite ou implicite, sont considérées comme ayant les mêmes pouvoirs, soit parce qu'elles ont agi par interposition de personnes, c'est-à-dire par l'intermédiaire d'un prête-nom, au sens juridique du terme, soit parce qu'elles ont de fait été désignées par l'assemblée générale sans que les formalités aient été respectées* » (cf. « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie) », J.T. 2006, p. 737).

En outre, rien ne permet d'exclure du champ d'application des dispositions légales les dirigeants d'entreprise qui sont des personnes morales.

Cependant, lorsque la gestion d'une société est confiée à une personne morale, cette dernière est, en règle, tenue de désigner un représentant permanent qui sera chargé de l'exécution de sa mission de gestion.

En vertu de l'article 61 § 2 du Code des sociétés : « *Ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités civiles et pénales que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire de la personne morale qu'il représente.* »

En conséquence, l'exercice d'un mandat de gestion d'une société par le biais d'une autre société n'empêchera pas, à notre sens, l'Administration fiscale de rechercher la responsabilité civile du représentant permanent, et de bénéficier ainsi, en définitive, de trois débiteurs de la dette d'impôt.

II.2. Impôts visés

Alors que certaines décisions de jurisprudence avaient prononcé la condamnation du dirigeant lorsque la société était restée en défaut de payer l'impôt des sociétés qui lui incombait (cf. Anvers 19 avril 2005, J.D.S.C. 2007, p. 90), les dispositions de la loi du 20 juillet 2006 n'instaurent de responsabilité solidaire des dirigeants que pour les seules dettes de précompte professionnel en ce qui concerne les impôts directs.

L'action de l'Administration fiscale à l'encontre des dirigeants pourra s'exercer pour les dettes de précompte professionnel « *en principal et intérêts* » en vertu de l'article 442^{quater} C.I.R./92 et pour les dettes TVA « *en principal et accessoires* » en vertu de l'article 93^{undecies}C CTVA.

Tant en matière d'impôts directs qu'en matière de TVA, seul le paiement de l'impôt en principal, en intérêts et en frais est récupérable à charge du dirigeant.

Les amendes encourues par la société ou la personne morale ne sont pas visées.

III. Conditions d'application

La loi du 20 juillet 2006 introduit une responsabilité solidaire du dirigeant, mais non une simple obligation solidaire de paiement du précompte professionnel.

Cette notion de responsabilité solidaire implique que l'Administration fiscale ne pourra pas purement et simplement réclamer le paiement de la dette au dirigeant, mais devra préalablement établir les trois conditions de la responsabilité civile de l'article 1382 du Code civil, à savoir l'existence d'une faute dans le chef du dirigeant dont elle entend engager la responsabilité, d'un dommage dans son chef et d'un lien causal entre la faute et le dommage.

III.1. La faute

III.1.1. Les dispositions de la loi du 20 juillet 2006 précisent que la faute requise doit avoir été « *commise dans la gestion* » de la société ou de la personne morale.

Cette faute de gestion doit s'apprécier conformément aux critères habituellement retenus par la jurisprudence en cas d'application de l'article 1382 du Code civil en rapport au comportement d'un dirigeant « *normalement diligent et prudent* ».

La responsabilité d'un dirigeant vis-à-vis des tiers pour une faute commise dans sa gestion constituant une dérogation au droit commun, elle doit être interprétée de manière stricte. De tout manquement dans le chef de la société ne peut en aucune manière être déduite une faute de gestion dans le chef de son dirigeant.

Le défaut de paiement de l'impôt dû ne peut donc être considéré comme constituant, en soi, une faute dans le chef du dirigeant d'entreprise. Pour que la responsabilité de ce dernier puisse être recherchée, il faut en principe

que les circonstances qui entourent l'absence de paiement rendent cette dernière fautive et que cette faute soit constatée dans le chef du dirigeant.

III.1.2. En principe, en application du droit commun de la responsabilité, la charge de la preuve de l'existence d'une telle faute incombe à l'Administration.

Cependant, tant l'article 442^{quater} C.I.R./92 que l'article 93^{undecies}C CTVA ont introduit, en leur § 2, une dérogation au droit commun de l'article 1382 du Code civil en ce qui concerne la catégorie des dirigeants chargés de la gestion journalière de la société.

En effet, ces dispositions instaurent une présomption de faute dans le chef de ces dirigeants en cas de non-paiement répété du précompte professionnel ou de la dette TVA et précisent ce qu'il faut entendre par « *non-paiement répété* ». Il s'agit :

- a) Pour la TVA :
 - pour un assujetti soumis au régime de la déclaration trimestrielle, d'être resté en défaut de paiement d'au moins deux dettes exigibles sur une période d'un an ;
 - pour un assujetti soumis au régime de la déclaration mensuelle, d'être resté en défaut de paiement d'au moins trois dettes exigibles sur une période d'un an.
- b) Pour le précompte professionnel :
 - soit, pour un redevable trimestriel du précompte, le défaut de paiement d'au moins deux dettes échues au cours d'une période d'un an ;
 - soit, pour un redevable mensuel du précompte, le défaut de paiement d'au moins trois dettes échues au cours d'une période d'un an.

La présomption est *juris tantum*, le dirigeant visé pouvant établir que le défaut de paiement constaté ne relève pas d'une faute de gestion dans son chef.

Nous reviendrons sur l'étendue de cette présomption lorsque nous examinerons le lien causal, la doctrine étant divisée sur cette question.

En tout état de cause, la présomption ne vise que les dirigeants chargés de la gestion journalière de la société. Pour les « *autres dirigeants* », le droit commun demeure d'application et la charge de la preuve d'une faute repose entièrement sur l'Administration.

III.1.3. Une exception à l'application de la présomption de faute est instaurée dans l'hypothèse où « *le non-paiement provient de difficultés financières qui ont donné lieu*

à l'ouverture de la procédure de concordat judiciaire, de faillite ou de dissolution judiciaire » (article 442quater § 3 C.I.R./92 et article 93undeciesC § 3 CTVA).

Ainsi que le précise Th. Afschrift : « il faut, à notre avis, considérer que l'Administration devra établir que le manquement ne résulte pas de difficultés financières ayant concouru à un concordat, une faillite ou une dissolution judiciaire » (cf. T. Afschrift, *op. cit.*, p. 736), le dirigeant pouvant quant à lui se contenter, à notre sens, d'invoquer la situation de concordat, de faillite ou de dissolution judiciaire à laquelle est confrontée la société pour écarter la présomption de faute.

Les textes ne prévoient, en effet, nullement que toute difficulté financière ayant entraîné une telle situation est exempte de faute mais stipule uniquement que, dans ce cas, la présomption de faute ne trouve pas à s'appliquer.

III.2 Le dommage

Ainsi que cela a été précisé au point II.2 ci-avant, le dommage dont l'Administration peut réclamer réparation en application de ces dispositions est limité à l'impôt à titre principal, aux intérêts et aux frais.

Tout autre dommage distinct du non-paiement de la dette d'impôt ne pourrait être récupéré par l'Administration sur la base de ces dispositions légales.

Rien n'empêche à notre sens qu'il puisse cependant faire l'objet d'une procédure distincte, sur la base du droit commun de la responsabilité, le cas échéant (article 1382 du Code civil).

III.3. Le lien causal

Les articles 442quater C.I.R./92 et 93undeciesC CTVA instaurent, en leur § 2, une présomption légale qualifiée de présomption de faute, ainsi que nous l'avons vu au point III.1.2.

Ces textes sont cependant libellés de la manière suivante : « Le non-paiement répété par la société ou la personne morale (du précompte professionnel ou de la dette d'impôt susvisée) est, sauf preuve contraire, préssumé résulter d'une faute visée au § 1^{er}, alinéa 1^{er} », c'est-à-dire d'une faute au sens de l'article 1382 du Code civil, commise dans la gestion de la société ou de la personne morale.

Les termes des dispositions légales, et notamment l'expression « préssumé résulter » font dire à une partie de la doctrine que tant la faute que le lien causal sont, en cas

de non paiement répété, présumés par le texte : « (...) de par la formulation retenue, force est de constater que le législateur ne s'est pas limité à instaurer une présomption de faute. Le lien causal entre cette faute et le dommage subi par l'Administration est également présumé. En effet, la faute présumée consiste exclusivement en une faute au sens de l'article 1382 du Code civil commise dans la gestion journalière à laquelle est imputable le manquement de la société à son obligation de paiement de la TVA. Fort logiquement, les fautes auxquelles le non-paiement n'est pas imputable et qui ne sauraient donc pas se trouver en lien causal avec le dommage, ne sont pas visées par la présomption. Une lecture conjointe des § 1^{er} et 2 de l'article 93undeciesC du Code de la TVA implique donc nécessairement que la présomption porte tant sur la faute que sur le lien causal entre cette faute et le dommage. De surcroît, une lecture attentive du texte va en ce sens, puisque celui-ci indique que le non-paiement de la TVA est présumé « résulter » d'une faute visée au § 1^{er}, alinéa 1^{er} de l'article » (cf. G. DE WIT, N. BOUVERET, « La nouvelle responsabilité des dirigeants d'entreprises en matière TVA : leçons du passé et perspectives futures », R.G.F. 2007, p. 14, citant également en ce sens, D. DESCHRIJVER, « Door een vennootschap of rechtspersoon onbetaald gebleven bedrijfsvoorheffing en/of BTW. Persoonlijke aansprakelijkheid van bestuurders na de programmawet van 20 juli 2006 », Séminaire IFE du 21 novembre 2006, n°14).

Th. Afschrift est cependant d'un avis différent. Il considère, en effet, que le lien causal ne peut être tenu pour présumé par les dispositions légales (*op.cit.*).

Selon Th. Afschrift, dans la mesure où ces mêmes dispositions légales présumant l'existence d'une faute mais ne permettent pas de présumer en quoi elle consiste, il est quasi impossible d'apprécier dans quelle mesure cette faute de gestion a concouru au non-paiement de l'impôt, dès lors qu'il est clair que cette absence de paiement ne peut constituer la faute.

Th. Afschrift donne, à cet égard, l'exemple du dirigeant auquel il est reproché d'avoir engagé des frais somptuaires que la situation de la société ne justifie pas et d'avoir ainsi empêché le paiement du précompte professionnel.

Selon lui, « le fisc pourra se prévaloir de la présomption de faute pour établir qu'une faute a été commise par le dirigeant mais non nécessairement que cette faute consiste en l'engagement des dites dépenses de prestige. A supposer que le fisc établisse que les dépenses de prestige ont concouru au non-paiement du précompte professionnel ce qui constitue la preuve du lien de causalité, il ne pourra

se prévaloir de la présomption de faute contenue par l'article 442quater § 2 pour démontrer que ce sont bien les dépenses de prestige qui constituent une faute.

Il devra au contraire faire la preuve que celles-ci sont fautives parce qu'à défaut il ne prouvera pas que c'est la faute présumée par la loi qui a causé son dommage ».

Bien que conforme à la volonté initiale du législateur, cette interprétation paraît en contradiction avec les termes des textes de loi.

Elle nous semble, par ailleurs, vider le texte de tout effet utile dans la mesure où elle revient à imposer à l'Administration d'établir l'existence non seulement d'un lien causal mais également de la faute commise par le dirigeant précisément dans une hypothèse où la présomption légale devrait l'en dispenser.

IV. Procédure

Les textes légaux n'imposent qu'une condition à la recevabilité de l'action judiciaire en responsabilité de l'Administration à l'encontre du dirigeant d'entreprise.

L'action judiciaire ne sera recevable qu'à l'expiration d'un délai d'un mois à dater de l'avertissement adressé par le receveur par lettre recommandée 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.

Selon les travaux préparatoires, l'objectif de cette disposition vise à permettre une concertation préalable entre les dirigeants dont la responsabilité risquerait d'être engagée et le receveur compétent, le cas échéant, en vue de prévoir un plan d'apurement.

Ce texte pourrait toutefois avoir des effets pervers dans la mesure où il risque d'inciter les dirigeants à consacrer les liquidités de la société au paiement de l'Administration fiscale au détriment des autres créanciers, ce qui, le cas échéant, pourrait constituer une infraction aux dispositions en matière de faillite.

En outre, le libellé du texte est critiquable dans la mesure où la formulation utilisée pourrait laisser penser qu'en tout état de cause, il incombe au dirigeant de démontrer que le non-paiement n'est pas le résultat d'une faute de gestion et ce, même en dehors des cas d'application de la présomption légale.

En tout état de cause, le délai d'un mois accordé au dirigeant ne fait pas obstacle à la mise en œuvre de mesures conservatoires tant à l'égard du patrimoine de la société qu'à l'égard de celui du dirigeant.

On peut toutefois espérer que compte tenu des questions qui se posent quant à l'interprétation ou à l'application de ces textes (étendue de la présomption, applicabilité des dispositions lorsque l'impôt est contesté, effet pervers de la mise en œuvre des dispositions,...), et qui n'ont pas encore pu être tranchées par la jurisprudence, l'Administration agira « *de manière diligente et prudente* » dans la mise en œuvre des actions en responsabilité voire des mesures conservatoires que les dispositions légales l'autorisent à prendre.

Catherine DAUBY
Avocat au Barreau de Liège,
Cabinet d'avocats Herve

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable** : Roland SMETS, I.P.C.F. – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail : info@ipcf.be, URL : <http://www.ipcf.be> **Rédaction** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

RÉALISÉE EN COLLABORATION AVEC KLUWER – WWW.KLUWER.BE