

RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

Trois réflexions nées du paiement tardif répété de la TVA par une société anonyme

Delvaux, Marie-Amelie

Published in:

Jurisprudence en droit des sociétés commerciales-recueil annuel (JDSC)

Publication date:

2007

Document Version

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

Citation for pulished version (HARVARD):

Delvaux, M-A 2007, 'Trois réflexions nées du paiement tardif répété de la TVA par une société anonyme: note sous Gand (5ème ch. B), 1er mars 2005', *Jurisprudence en droit des sociétés commerciales-recueil annuel (JDSC)*, pp. 203-207.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

OBSERVATIONS

Trois réflexions nées du paiement tardif répété de la TVA par une société anonyme

Cet arrêt nous permet de rappeler ce qui pourrait sembler une évidence, de nuancer une motivation maladroite et dangereuse en matière pénale et d'ouvrir une porte sur une infraction pénale qui pourrait éventuellement être invoquée dans des hypothèses similaires.

1. La stratégie du paiement tardif de la TVA est-elle fautive dans le chef des dirigeants?

Les dirigeants d'une société anonyme en difficultés de trésorerie accusent un premier retard de paiement de la TVA pour le premier trimestre 1998, retard qui génère une amende administrative de 10 %. Ils utilisent la TVA perçue au trimestre suivant pour apurer leur retard du premier trimestre, et durant plus de deux années, au lieu de prendre contact avec l'administration fiscale pour tenter de dégager un arrangement amiable (plan d'apurement étalé sur plusieurs mois,...), ils vont systématiquement accuser un retard d'un trimestre, payant la TVA d'un trimestre avec celle perçue au cours du trimestre suivant. Coût total de cette «stratégie»? Près de 31.000 EUR!

Les fonctionnaires de la TVA se rendent finalement compte de la situation et proposent à la société de payer désormais régulièrement la TVA à venir, pour éviter les amendes administratives, et d'apurer l'arriéré par des remboursements échelonnés.

C'est très justement que la Cour d'appel de Gand considère que les amendes accumulées sont dues à la faute exclusive des administrateurs de la SA et non à un quelconque manquement des fonctionnaires qui n'auraient pas donné rapidement l'information utile. On rappelle que c'est *aux dirigeants* qu'il appartient de veiller à ce que la société remplisse ses obligations légales en matière de fiscalité, de comptabilité, de dépôt de comptes annuels et d'autres formalités prévues par le droit des sociétés², et de prendre si nécessaire les contacts requis pour éviter que les manquements de la société à cet égard n'aient de trop fâcheuses conséquences financières. Les administrateurs doivent avoir un comportement actif, doivent chercher l'information exacte nécessaire à la prise de décision en matière de gestion, et leurs croyances erronées ne les exonèrent nullement de leurs responsabilités.

La société anonyme pourrait d'ailleurs en l'espèce introduire une action en responsabilité contre ses dirigeants pour faute de gestion suivant les conditions du droit commun du mandat (art. 527 C. soc.). Le critère pour apprécier la faute est celui de l'administrateur normalement diligent et compétent; on peut raisonnablement considérer qu'un dirigeant diligent n'aurait pas accumulé autant d'amendes administratives en payant systématiquement en retard, mais aurait pris contact avec l'administration fiscale pour faire connaître les difficultés financières ponctuelles de la société gérée et négocier une solution constructive dans l'intérêt de celle-ci. On rappelle que dans le cadre de l'article 527 du Code des sociétés, chaque administrateur ne répond que de sa faute personnelle et il appartient à la société de démontrer la faute spécifique de celui ou de ceux qu'elle assigne. Aussi, les administrateurs ou gérants ne seront-ils tenus ensemble de la totalité du dommage invoqué par la société que s'ils ont ensemble aussi commis la faute qui a causé le dommage.

La pratique montre qu'il est rare que la responsabilité des dirigeants soit mise en cause par la société durant sa vie active et rentable. Dans la mesure où les dirigeants sont une émanation de la majorité présente à l'assemblée générale et qu'il existe dès lors une entente tacite ou expresse entre eux, il y a peu de chance qu'une action sociale soit introduite, seule

2. Gand, 24 janvier 2006, *Cour. fisc.*, 2006 (reflet S. VERTOMMEN), liv. 6, 468, note S. VERTOMMEN.

une timide action minoritaire pouvant trouver sa place. L'action contractuelle dépend en effet d'une décision de l'assemblée contrôlée par ceux-là mêmes qui doivent obtenir la décharge. L'introduction d'une action sociale peut cependant être envisagée lorsque prend fin la «connivence» entre les dirigeants et le groupe d'actionnaires majoritaire, à savoir lorsqu'un renversement de majorité s'opère au sein de l'assemblée générale (suite à une O.P.A., une cession amiable de contrôle,...). Notons toutefois que lorsque la cession de la participation de contrôle fait l'objet d'un contrat, ce dernier stipule souvent expressément que le cessionnaire renonce à introduire une quelconque action en responsabilité contre les anciens dirigeants.

2. La loi sur la responsabilité pénale des personnes morales est-elle applicable en l'espèce?

L'argument de droit transitoire invoqué par la SA pour s'exonérer des amendes fiscales est-il pertinent? La SA rappelle le principe «*nullum crimen, nulla poena sine lege*» et le fait que la responsabilité pénale des personnes morales a été instaurée par une loi du 4 mai 1999 entrée en vigueur le 2 juillet de la même année. En vertu du droit transitoire et des principes généraux de droit pénal, seules les infractions pénales commises à compter du 2 juillet 1999 peuvent être directement imputées à la société. Pour les infractions commises avant cette date, le juge doit rechercher la personne physique (l'organe, le préposé ou le gérant de fait) par l'intermédiaire de laquelle la société a agi (infraction positive) ou aurait dû agir et s'est fautivement abstenue de le faire (infraction d'omission) et qui va supporter la répression³.

Les sanctions administratives fiscales définies à l'article 70 du Code de la TVA sont-elles de nature pénale? La SA peut-elle valablement soutenir qu'elle ne pouvait pas, en tant que société commerciale, être condamnée par l'Administration au paiement d'une amende pour les manquements commis au cours de la période allant du 1^{er} janvier 1998 au 2 juillet 1999, ces manquements n'étant pas sanctionnés dans le chef d'une personne morale?

La manière dont la Cour d'appel de Gand répond négativement à ces interrogations ne nous satisfait pas totalement. La Cour relève en effet que la disposition du Code TVA existe déjà au jour où les retards de paiement ont été constatés et ne prévoit pas d'exception pour les personnes morales, également susceptibles de l'encourir; la loi instaurant la responsabilité pénale des personnes morales n'a dès lors rien changé à la situation.

Nous aurions préféré que la Cour distingue plus clairement *les amendes administratives* d'une part, et *les sanctions pénales* d'autre part. L'amende fiscale administrative proportionnelle (majoration – accroissement d'impôts) imposée à la société gérée s'identifie à des

3. Cass., 20 février 1956, *Rev. dr. pén.*, 1956-57, p. 767. A l'exception des hypothèses limitées dans lesquelles la loi elle-même désigne l'agent responsable de l'infraction (R. LEGROS parle «d'attribution légale», in «Imputabilité pénale et entreprise économique», *R.D.P.*, 1968-69, p. 374-378.

dommages et intérêts, et non à une sanction pénale au sens strict⁴. La jurisprudence accepte d'ailleurs que le dirigeant qui est amené, par voie amiable ou suite à une condamnation judiciaire, à indemniser la société gérée ou un tiers des conséquences préjudiciables de sa faute liée au paiement d'amendes fiscales administratives *proportionnelles*, quelle qu'en soit la base, déduit les sommes payées au titre de frais professionnels au sens de l'article 49 du CIR, s'agissant de dommages et intérêts présentant un lien avec l'activité professionnelle⁵ (ces amendes qui consistent en une majoration de l'impôt dû ne sont donc pas considérées comme des peines), contrairement aux amendes *fixes*, sanctions pénales qui ne peuvent constituer des frais professionnels déductibles vu l'article 53, 6° du CIR/92 excluant la déduction des «peines de toutes natures». Cette analyse aurait permis de clarifier la réponse négative de la Cour, qui prête à confusion dans sa référence maladroite à la loi du 7 mai 1999. Son raisonnement, basé sur l'existence de la sanction légale antérieure à la loi du 7 mai 1999 et sans exception en faveur des personnes morales, pourrait conduire à des applications totalement inadmissibles. Ainsi, de nombreuses législations antérieures à la loi du 7 mai 1999 prévoient une imputabilité légale de l'infraction susceptible de s'appliquer à une personne morale: il en est ainsi de normes de droit social⁶ imputant la responsabilité pénale à l'employeur ou à ses préposés ou mandataires, du Code des sociétés⁷ punissant les administrateurs et gérants, les commissaires, les liquidateurs, de la loi sur l'assurance obligatoire de la responsabilité en matière de véhicules automoteurs⁸ sanctionnant les administrateurs, gérants ou associés,... A suivre à la lettre le raisonnement de la Cour, on pourrait soutenir

4. Rappelons à cet égard l'arrêt de la Cour de cassation (2^{ème} chambre) du 25 mai 1999 (*Act. fisc.*, 1999 (reflet F. DESTERBECK), liv. 22, p. 4; *Arr. Cass.*, 1999, p. 719; *Bull.*, 1999, p. 739; *F.J.F.*, 1999, p. 323; *Fisc. Act.*, 1999 (reflet F. DESTERBECK), liv. 22, p. 3; *J.D.F.*, 1999, p. 321, note B.M.; *Jaarboek Mensenrechten*, 1998-2000, p. 285; *R.W.*, 2000-01 (abrégé), p. 25) permettant de distinguer parmi les amendes fiscales les sanctions pénales au sens strict, selon les modalités suivantes: «Pour décider si une sanction administrative en matière fiscale constitue une sanction pénale au sens de l'art. 6 Conv. eur. D.H. et de l'art. 14 du Pacte international de New York du 19 décembre 1966 relatif aux droits civils et politiques, il y a lieu de vérifier:
- si elle concerne sans distinction tous les contribuables et non uniquement un groupe déterminé doté d'un statut particulier;
 - si elle prescrit un comportement déterminé et prévoit une sanction en vue de son respect;
 - si elle ne concerne pas seulement la réparation pécuniaire d'un préjudice mais tend essentiellement à sanctionner afin d'éviter la réitération d'agissements similaires;
 - si elle se fonde sur une norme à caractère général dont le but est à la fois préventif et répressif et si elle est très sévère eu égard à son montant.
- Si, après examen de tous ces éléments, il apparaît que les aspects répressifs sont prédominants, la sanction administrative en matière fiscale doit être considérée comme une sanction pénale au sens des dispositions conventionnelles mentionnées».
5. Voir Cass., 12 janvier 1995, *F.J.F.*, 1995, p. 69, note; *Cour. fisc.*, 1995, p. 193; *R.W.*, 1995-96 (abrégé), p. 61; *R. Cass.*, 1995, p. 188, et note L. VANDENBERGHE, intitulée «De aftrek van B.T.W.-boeten»; *R.G.F.*, 1995, p. 262, et note I. VAN DE WOESTEYNE, intitulée «Déductibilité des amendes fiscales en matière d'impôt sur les revenus»; *Arr. Cass.*, 1995, p. 36; *Bull.*, 1995, p. 37; *Pas.*, 1995, I, p. 37; Cass., 15 novembre 1996, *Not. Fisc. M.*, 1998, p. 79, et note F. DERUYCK; *J.D.F.*, 1997, p. 283, et note D. GREGOIRE intitulée «De la déductibilité comme frais professionnels des amendes infligées en matière de T.V.A. et en général de la nature des amendes fiscales et européennes»; *Act. fisc.*, 1997 (reflet), liv. 5, p. 7; *R.G.F.*, 1997 (reflet L. VANDENBERGHE), p. 70; Anvers, 21 octobre 1993, *R.G.F.*, 1994, p. 153, et note S. SAUSOY; Liège, 2 mars 1994, *Cour. fisc.*, 1994 (reflet), p. 267, et note; *Bull. Fid.*, 1994, p. 97; *F.J.F.*, 1994, p. 382, et un commentaire de cet arrêt: X., «Certaines amendes T.V.A. déductibles?», *Fisc. Act.*, 1994, liv. 18, p. 6-7; Anvers, 10 février 1998, *F.J.F.*, 1998, p. 346; Gand, 24 octobre 2000, *J.D.S.C.*, 2002, n° 403, p. 168 et note M.A. DELVAUX intitulée «La déduction fiscale comme charge professionnelle de l'indemnisation versée par un dirigeant à la victime de sa faute – société ou tiers – dans le cadre de sa responsabilité civile: bref aperçu», *F.J.F.*, 2001, p. 108; *Fisc. Act.*, 2000 (reflet F. DESTERBECK), liv. 38, p. 7. Voir également F. DESTERBECK, «Amendes T.V.A. déductibles selon la Cour de cassation», *Fisc. Act.*, 1995, liv. 6, p. 1-2; D. DESCHRIJVER, «Over de aftrekbaarheid als beroepskosten van E.G.- en andere geldboeten», *T.R.V.*, 1997, p. 145-148 et X., «Les amendes proportionnelles sont bel et bien déductibles», *Fiscologie*, 1995, liv. 508, p. 5.
6. Voir par exemple l'art. 56 de la loi du 5 décembre 1968 sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires, *M.B.*, 15 janvier 1969.
7. Voir par exemple les art. 345 et s. (SPRL), 433 et s. (SCRL) et 647 et s. (SA) C. soc.
8. Loi du 21 novembre 1989, *M.B.*, 8 décembre 1989.

que les sociétés commerciales peuvent être pénalement sanctionnées en leur qualité d'employeurs, de préposés, de mandataires, d'administrateurs, de gérants ou d'associées pour des faits commis avant le 2 juillet 1999, puisque les lois précitées sont antérieures à la loi du 7 mai 1999 et ne prévoient pas d'exception en faveur des personnes morales.

Il est donc essentiel de «rectifier» le tir et de bien comprendre pourquoi la société anonyme B.D. a été condamnée en l'espèce à des amendes liées au paiement tardifs de la TVA, sous peine de violer purement et simplement le droit pénal transitoire, en l'espèce particulièrement mal compris et mal appliqué par la juridiction saisie, et surtout⁹ les principes fondamentaux en matière répressive: en réalité, le problème de l'application dans le temps de la loi du 7 mai 1999 est tout simplement «hors sujet» en l'espèce, puisque nous ne sommes pas en présence d'une infraction pénale ni de la responsabilité pénale d'une personne morale.

3. La société a-t-elle commis un abus de confiance en détournant les fonds revenant à l'Etat?

L'article 491 du Code pénal punit «*Quiconque aura frauduleusement soit détourné, soit dissipé au préjudice d'autrui, des effets deniers, marchandises, billets, quittances, écrits de toute nature contenant ou opérant obligation ou décharge et qui lui avaient été remis à la condition de les rendre ou d'en faire un usage ou un emploi déterminé*». Dans le régime de la TVA, l'assujetti est en quelques sortes un «percepteur» privé agissant pour le compte de l'Etat. La TVA qu'il perçoit ne «fait que passer» dans ses caisses, et il reçoit l'argent d'un tiers à charge de lui restituer.

Pourrait-on dès lors soutenir qu'une société commerciale qui se sert de la TVA qu'elle a perçue pour payer ses propres dettes commet un abus de confiance? Il semble que les cinq éléments constitutifs de cette infraction, tels que rappelés par Adrien MASSET dans son ouvrage sur la responsabilité pénale dans l'entreprise¹⁰, soient rencontrés en cette hypothèse:

- l'intention frauduleuse de la société est présente: elle sait qu'elle ne va pas remettre les fonds à leur destinataire (l'Etat) comme prévu; Adrien MASSET ajoute que «*La restitution des choses détournées n'est pas élisive de l'infraction. L'élément moral de l'infraction peut exister au moment de la remise de la chose ou naître ultérieurement lorsque le prévenu retient la chose et l'utilise à des fins personnelles*»¹¹;
- le détournement ou la dissipation est présent puisque la société dispose des fonds remis, sans doute pour payer ses dettes;
- le détournement s'effectue au préjudice d'autrui, à savoir l'Etat;
- le détournement porte sur une chose mobilière pouvant faire l'objet d'un échange ou d'un commerce, à savoir de la monnaie;
- le détournement porte sur des sommes remises à la société à la condition de les rendre ou d'en faire un usage ou un emploi déterminé, à savoir de les rétrocéder à l'Etat.

A l'heure actuelle, on peut constater devant les juridictions du sud du pays que l'administration fiscale «tire à boulets rouges» sur les anciens dirigeants de sociétés dont la faillite a été clôturée, en se fondant sur leur responsabilité liée à la commission d'une infraction pénale: l'administration considère que ces dirigeants ont, dans le cadre de leur gestion, commis l'infraction de détournement de la TVA revenant à l'Etat. L'engagement par un tiers de

9. Puisque même à compter du 2 juillet 1999, date d'entrée en vigueur de la loi du 7 mai 1999, ces amendes ne constituent pas des sanctions *de nature pénale* auxquelles cette loi est applicable.

10. A. MASSET, «La responsabilité pénale dans l'entreprise», *Guide juridique de l'entreprise*, 2ème édition, Livre 1194, p. 52 et 53 et *Droit des sociétés commerciales*, tome II, 3ème édition, 2006-07, p. 1208-1209.

11. *Ibidem*.

la responsabilité civile des dirigeants est en effet envisageable lorsque la faute commise constitue une infraction pénale, sans devoir démontrer une faute ou un dommage étrangers au contrat¹² et sans nécessité d'une instance répressive préalable. Il est cependant nécessaire d'établir les éléments constitutifs de l'infraction pénale, ce qui suppose notamment la preuve de la réception effective de la TVA. Dans la mesure où il est vraisemblable qu'au moins une partie des créances de la société proche de la faillite n'a pas été honorée par ses débiteurs, ce qui a d'ailleurs pu contribuer à sa faillite, nous soutenons qu'il appartient à l'administration fiscale de prouver que le dirigeant a réellement perçu chacun des paiements sur lesquels elle réclame la TVA, ce qui apparaît difficile à établir en pratique!

Malheureusement, nous ne disposons pas encore de jurisprudence en la matière mais la prochaine livraison contiendra certainement l'une ou l'autre décision intéressante à ce sujet.

870. Le droit pénal social

N° 804. – *Corr. Liège (14^{ème} ch.), 3 janvier 2005¹*

Présentation: Cette jurisprudence illustre un cas classique et très fréquent. Durant un peu plus de 7 mois, Monsieur S. travaille en qualité d'indépendant pour la SPRL M. A la fin de ses prestations, il porte plainte contre cette SPRL en alléguant qu'il était en réalité un *faux indépendant*. Le parquet poursuit dès lors tant la SPRL que son gérant pour divers manquements à des dispositions de droit social sanctionnées pénalement: omission d'inscrire le travailleur dans le registre du personnel au plus tard au moment de sa mise au travail, omission de faire une déclaration à l'Office National de Sécurité Sociale relativement à ce travailleur, omission de lui payer la rémunération restant due à la fin de l'engagement et omission de lui payer son pécule de vacances.

12. Cass. (1^{ère} ch.), 1^{er} juin 1984, *Arr. Cass.*, 1983-84, p. 1291; *Bull.*, 1984, p. 1202; *J.T.*, 1985, p. 256; *Pas.*, 1984, I, p. 1202; *R.W.*, 1984-85, p. 478 et note; Cass. (1^{ère} ch.), 26 octobre 1990, *Arr. Cass.*, 1990-91, p. 244; *Bull.*, 1991, p. 216; *Pas.*, 1991, I, p. 216; *R.C.J.B.*, 1992, 497, note R.O. DALCQ en ces termes: «*La circonstance qu'une infraction est commise lors de l'exécution d'un contrat ne fait, en principe, obstacle ni à l'application de la loi pénale ni à celle des règles relatives à la responsabilité civile résultant d'une infraction. (...) Le dommage causé par un fait légalement punissable ne peut être considéré comme un dommage de nature exclusivement contractuelle par le seul motif qu'il a été causé ensuite de la mauvaise exécution (d'une) obligation contractuelle (...)*»; en d'autres termes, dès qu'il y a infraction pénale, le dommage qui en est issu ne peut être considéré comme de nature purement contractuelle, et en conséquence, son auteur peut toujours être déclaré responsable sur le plan extracontractuel.

En matière d'organes de sociétés commerciales, voir plus précisément Cass. (2^{ème} ch.), 11 septembre 2001, *Pas.*, 2001, I, p. 1377 en ces termes: «*Attendu que, lorsqu'un organe d'une société ou un mandataire agissant dans le cadre de son mandat commet une faute personnelle constituant un délit, cette faute oblige l'administrateur ou le mandataire en personne à réparer*».

Pour une illustration, voir Comm. Mons (3^{ème} ch.), 6 novembre 2002, *J.D.S.C.*, 2004, n° 586, p. 258; *DAOR*, 2002, liv. 63, p. 273; *J.L.M.B.*, 2003, liv. 29, p. 1285 et note O. CAPRASSE; Jugement interlocutoire: Comm. Mons (3^e ch.), n° A/01/161, 26 juin 2002, *DAOR*, 2002, liv. 63, p. 238: la faute qui s'identifie à une infraction pénale est le fait de faire exécuter des travaux par la société sans accès à la profession. Voir également Gand, 6 mai 2004 (*J.D.S.C.*, 2006, n° 727, p. 103, *NjW*, 2005, liv. 102, p. 261 et note H. DE WULF et *R.W.*, 2005, p. 668) qui constate que la gérante d'une SPRL s'est rendue coupable d'escroquerie au sens de l'art. 496 du Code pénal et que les préjudiciés sont dès lors en droit de lui réclamer réparation en vertu des art. 1382 et 183 du Code civil.

804.– 1. Cette décision n'a pas été publiée mais est disponible sur le site du Barreau de Liège à l'adresse suivante: <http://www.barreauliege.be/> (6 juin 2007).