

La lutte contre l'évitement de l'impôt. Responsabilité des dirigeants... et de l'entreprise !

Mémoire réalisé par
Alison De Wee

Promoteur(s)
Henri Culot

Année académique 2016-2017
Master en droit

Le plagiat entraîne l'application des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens de l'UCL.

Il y a lieu d'entendre par « plagiat », l'utilisation des idées et énonciations d'un tiers, fussent-elles paraphrasées et quelle qu'en soit l'ampleur, sans que leur source ne soit mentionnée explicitement et distinctement à l'endroit exact de l'utilisation.

La reproduction littérale du passage d'une œuvre, même non soumise à droit d'auteur, requiert que l'extrait soit placé entre guillemets et que la citation soit immédiatement suivie de la référence exacte à la source consultée.*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une œuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette œuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

Abstract

La lutte contre l'évitement de l'impôt est au centre de l'actualité depuis de nombreuses années. Nombre de praticiens se sont déjà penchés sur le sujet, proposant diverses solutions. Ce mémoire tend à examiner des pistes combinant deux types de responsabilité : la responsabilité sociétale des entreprises et la responsabilité civile des dirigeants de sorte à tenter de porter un regard nouveau sur la matière.

La responsabilité sociétale des entreprises, mouvement en pleine expansion, tend à rendre les entreprises plus responsables dans divers domaines dont l'environnement, les droits de l'homme, sans oublier la fiscalité ! Les normes de R.S.E. sont du droit non contraignant, leur effectivité repose alors principalement sur la réputation des entreprises dont les comportements font l'objet d'un examen parfois minutieux par la société civile. Le droit étatique conserve néanmoins un rôle en la matière puisqu'il encadre ces initiatives volontaires, en imposant une certaine transparence par exemple, pour en garantir l'effectivité. L'accent sera mis sur l'articulation entre le droit contraignant et les initiatives volontaires et sur ce qui s'avère, selon moi, être l'équilibre le plus judicieux.

Parce qu'il serait utopique de penser que tous les dirigeants d'entreprise adhéreront à ce qu'on peut considérer comme une éthique des affaires, il convient de sanctionner ceux qui s'en écartent, en matière fiscale particulièrement. Un examen des dispositions concernant la responsabilité des dirigeants d'entreprise met alors en exergue les lacunes de cette réglementation lorsqu'il s'agit de sanctionner des comportements fiscaux. Les dirigeants, peu susceptibles d'être inquiétés pour leurs agissements au nom de leur entreprise, sont alors plus téméraires et moins vertueux. Il convient, à ce titre, d'aggraver leur responsabilité en modifiant les articles existants, en insérant de nouvelles dispositions, ou en tenant compte des normes de responsabilité sociétale dans l'application de l'article 1382 du Code civil.

Remerciements

Je souhaite remercier mon promoteur, H. Culot, pour m'avoir guidé dans le choix du sujet et m'avoir permis de l'aborder à ma manière, de sorte à ce que j'écrive un travail qui me ressemble.

Merci aussi à E. Traversa qui, probablement sans le savoir, lors du « Grand Oral » de la finalité « droit de l'entreprise » du Master en droit de l'UCL, m'a incité à aborder la fiscalité sous l'angle de la gouvernance d'entreprise et de la responsabilité sociétale des entreprises.

Merci aux membres de l'équipe « impôt des sociétés » de PwC qui, durant mon stage facultaire, m'ont permis de voir à quoi ressemblait l'entreprise mais également de comprendre les méthodes utilisées au sein de cette « industrie de l'ingénierie fiscale ».

Merci également à mon entourage, qui m'a soutenu supporté durant de nombreux mois remplis d'interrogations et de nombreuses soirées de travail.

Table des matières

Introduction.....	1
Partie 1 : Position du problème en droit fiscal	3
Chapitre 1 : Introduction au droit fiscal	3
Section 1 : Notion, fonction et critiques du système fiscal	3
Section 2 : L'évitement de l'impôt	4
Sous-section 1 : L'évitement licite de l'impôt ou le choix de la voie la moins imposée	5
§1 : Notion.....	5
§2 : Fondements.....	6
Sous-section 2 : Techniques d'évitement de l'impôt	7
§1 : La fraude fiscale.....	7
§2 : L'évasion fiscale.....	7
§3 : L'abus fiscal.....	8
Chapitre 2 : La lutte contre l'évitement de l'impôt.....	9
Section 1 : Pourquoi lutter ?.....	9
Section 2 : Comment lutter ?	11
Sous-section 1 : Au niveau international.....	11
§1 : Le plan d'action Base erosion and profit shifting de l'O.C.D.E.	12
§2 : Au niveau de l'Union européenne.....	14
Sous-section 2 : Au niveau national	14
§1 : Les mécanismes prévus par le Code des impôts sur les revenus	15
§2 : La simulation.....	18
§3 : Les mécanismes contenus dans les Conventions Préventives de Double Imposition ...	18
Partie 2 : La lutte contre l'évitement de l'impôt via le droit de l'entreprise	19
Chapitre 1 : Une entreprise responsable	19
Section 1 : La responsabilité sociétale des entreprises.....	19
Sous-section 1 : Histoire et évolution	19
Sous-section 2 : Mise en œuvre d'une stratégie R.S.E.	21
§1 : La fonction de compliance.....	22
§2 : Les whistleblowing.....	24
Sous-section 3 : Avantages, risques et limites	25
Sous-section 4 : Incitations et sanctions	27
§1 : Le marché	27
§2 : Le droit étatique	28
Section 2 : La gouvernance d'entreprise	32
Sous-section 1 : La corporate governance	32

§1 : Evolution du concept.....	32
§2 : Quelques instruments de corporate governance.....	33
Section 2 : Une entreprise « fiscalement » responsable.....	34
Sous-section 1 : La responsabilité sociétale en matière de fiscalité	35
§1 : Les principes	35
§2 : Instruments	36
Sous-section 2 : La Corporate Gouvernance comme outil de promotion de « l'entreprise fiscalement responsable ».....	39
§1: La transparence	39
§2 : L'organisation du conseil d'administration	40
Chapitre 2 : L'aggravation de la responsabilité des dirigeants d'entreprise.....	41
Section 1 : La fonction de dirigeant.....	41
Sous-section 1 : Les administrateurs.....	41
Sous-section 2 : Les membres du comité de direction.....	42
Sous-section 3 : Les dirigeants sous contrat de travail	42
§1 : Contrat de travail et dualité de fonctions	42
§2 : Responsabilité de l'employé.....	43
Sous-section 4 : Les délégués à la gestion journalière	43
Sous-section 5 : Le dirigeant personne morale	44
Section 2 : La théorie de l'organe.....	44
Section 3 : La responsabilité des administrateurs aujourd'hui	45
Sous-section 1 : Hypothèses de responsabilité	45
§1 : La responsabilité aquilienne sur base de l'article 1382 du Code civil	45
§2 : Responsabilité pour faute de gestion.....	50
§3 : Responsabilité pour violation de la loi et des statuts.....	53
§4 : L'action en comblement de passif.....	53
§5 : La responsabilité solidaire des dirigeants en cas de non-paiement, par la société, du précompte professionnel et de la T.V.A.....	56
Sous-section 2 : Mise en œuvre de la responsabilité	58
Section 4 : Opportunité de diverses modifications	59
Sous-section 1 : Modification des dispositions du Code des sociétés	59
Sous-section 2 : La responsabilité civile de droit commun	61
Sous-section 3 : Dans la foulée de l'article 442quater du C.I.R.92.....	61
Conclusion	63
Bibliographie.....	67

Introduction

L'évitement de l'impôt est au centre de l'actualité. L'homme, cupide, tente depuis toujours d'éluder l'impôt, usant tantôt de procédés licites, tantôt de dispositifs illicites. Georges Pompidou a d'ailleurs dit « *La fraude fiscale est à l'impôt ce que l'ombre est à l'homme*¹ ».

À l'origine, la première victime de la fraude fiscale était l'Etat et ses institutions, mais c'est aujourd'hui l'économie toute entière qui se voit préjudiciée. C'est à ce titre que la mise en place de réelles stratégies de lutte contre la fraude, l'évasion et l'abus fiscal doit être une priorité dans toute société démocratique. C'est plus indispensable encore dans le contexte économique qui est le nôtre, lorsque les déficits sont importants. La crise mondiale récente a mis en exergue les limites de nos systèmes économiques et financiers. Les états ont réagi en adoptant diverses réglementations pour accroître la transparence et le contrôle des entreprises mais il me semble qu'une remise en question de beaucoup de nos comportements s'impose également.²

Il semblerait qu'il n'existe pas véritablement une manière de lutter contre l'évitement de l'impôt, mais qu'il en existe plusieurs. L'objectif de ce mémoire est de proposer deux pistes de réflexions sur le sujet, sans prétendre être exhaustif. Indépendantes et complémentaires en même temps, la responsabilité sociétale des entreprises et la responsabilité civile des dirigeants ont chacune leur rôle à jouer dans la construction d'un monde meilleur, plus responsable et plus solidaire.

On observe, de prime abord, que le droit fiscal lui-même contient des dispositions tendant à lutter contre ce phénomène, mais c'est également le cas du droit des sociétés, même si on l'oublie parfois. En effet, lorsqu'une société fraude, par exemple, c'est en principe elle qui sera responsable de ses actes. Néanmoins, derrière celle-ci, se trouvent des personnes physiques, qui mettent en place les dispositifs frauduleux. Ces dernières se trouvent dans une sorte de tour d'ivoire, inaccessibles, ou presque. Cette quasi-immunité que leur confère le droit actuel pourrait les rendre plus audacieuse, les incitant à poser des actes plus risqués voire illicites.

Défendue ardemment par la Cour de Cassation à maintes reprises, le choix licite de la voie la moins imposée semble inattaquable sur le plan jurisprudentiel. Le législateur est intervenu par l'introduction de mesures anti-abus, mais à côté de ces actions relevant de la *hard law*, se pose la question d'une éventuelle intervention par la *soft law*. La responsabilité sociétale de

¹ G. Pompidou, <http://dicocitations.lemonde.fr/citations/citation-43902.php>.

² A. BRUYNEEL, « Crise, marchés, entreprises financières : le retour de la réglementation ? – De 2008 à 2010 : illusions ou changements ? », *Euredia*, 2011/1, p.59-63 ; R. FORESTINI, « Comptes rendus », *Act.fisc.* 2003/6, p.50

l'entreprise (R.S.E.) et la *corporate gouvernance* sont deux mouvements, relativement récents, qui tendent respectivement vers une certaine éthique des affaires et une meilleure gouvernance de l'entreprise. Il semble que les entreprises, même si elles contribuent au bien commun en fournissant des produits et des services ou en créant de l'emploi, génèrent ce qu'il convient d'appeler des externalités négatives et des injustices sociales. Celles-ci peuvent être traitées par l'Etat ou par le marché. C'est dans cette seconde optique que s'inscrivent les stratégies R.S.E. puisqu'elles sont en principe mises en place volontairement par les entreprises.³

La suite du travail sera organisée de la façon suivante.

Il sera question, dans un premier temps, d'exposer quelques généralités sur le droit fiscal et sur l'évitement de l'impôt des sociétés particulièrement. Un bref historique nous amènera à comprendre comment la Belgique est devenue un terrain propice à l'ingénierie fiscale. Quelques mesures tendant à lutter contre l'évitement de l'impôt seront ensuite exposées, de sorte à démontrer que c'est un souci permanent du législateur depuis de nombreuses années.

Notre attention se concentrera ensuite sur la possibilité de réduire l'évitement licite de l'impôt par le moyen de la *corporate gouvernance* et des stratégies de R.S.E. Ce chapitre contiendra des généralités concernant les notions de responsabilité sociétale et de *corporate governance* et une tentative de définition de ce qu'est une entreprise fiscalement responsable. La mise en place de ces stratégies et la connexion entre R.S.E. et gouvernance d'entreprise sera également abordée.

Pour finir, l'exposé se focalisera sur la possibilité d'aggraver la responsabilité civile⁴ des dirigeants d'entreprise dans le but de les dissuader de mettre en place des dispositifs permettant aux entreprises d'éluder l'impôt. Il s'agira alors de mettre en évidence certaines dispositions que l'on pourrait, intuitivement, tenter d'appliquer, de montrer leurs carences et de proposer l'une ou l'autre solution alternative. Les sociétés dotées de la personnalité juridique, particulièrement les sociétés anonymes, seront au centre de nos préoccupations puisque leurs organes ne sont en principe pas personnellement responsables des actes de la société. Et pourtant, certaines personnes voient parfois leur responsabilité engagée pour des actes qu'elles ont posés au nom de la société.⁵

³ R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p.868-908.

⁴ Les dirigeants peuvent également être sanctionnés pénalement mais seule la responsabilité civile sera examinée.

⁵ J.-F., GOFFIN, *Responsabilités des dirigeants de sociétés*, De Boeck & Larcier, 2^e ed., Bruxelles, 2004, p.17-20.

Partie 1 : Position du problème en droit fiscal

Chapitre 1 : Introduction au droit fiscal

Section 1 : Notion, fonction et critiques du système fiscal

L'impôt est « *un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'Etat, les provinces et les communes sur les ressources des personnes qui vivent sur leur territoire ou y possèdent des intérêts pour être affecté aux services d'utilité générale*⁶ ». Il est en principe proportionnel aux capacités contributives de chacun.

Il joue un rôle économique important : il opère une redistribution des ressources et permet aux autorités publiques d'intervenir dans l'économie en orientant les comportements des sujets de droit. Les recettes fiscales permettent également à l'Etat de couvrir ses besoins financiers, de soutenir certaines causes par le biais d'aides, ...⁷

Malgré cette fonction centrale de notre système fiscal, il fait l'objet de nombreuses critiques dont plusieurs invoquées pour justifier l'évitement de l'impôt, qu'il soit licite ou illicite.

Lorsqu'on évoque les sources possibles d'évitement de l'impôt, on ne peut s'abstenir de parler du sentiment d'injustice de l'impôt qui règne au sein de la population, d'aucuns allant jusqu'à dire que l'impôt est un vol.⁸ Les citoyens doivent contribuer au bien commun. Cela semble évident... Et pourtant, à force de vivre aux dépens d'une société qui les protège toujours plus, ils finissent par penser que tout leur est dû de par leur naissance et sont outrés de devoir y contribuer plutôt que de voir, derrière l'impôt, les facilités d'existence et le bien-être que leur procure l'Etat.⁹

Certains pensent qu'ils payent trop d'impôt par rapport aux services reçus, mais on se doit alors de leur rappeler que l'impôt n'est pas un prix réel à payer en échange de services reçus. La loi

⁶ Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p.191-195.

⁷ E. TRAVERSA, *Droit fiscal général* 2011-2012, Université Catholique de Louvain, 2011, p.33-39 ; B. JURION, « Quelques réflexions sur l'évolution du rôle économique de l'impôt », *Bank. Fin.*, 2011/4, p.222-227.

⁸ Tax Research UK, « Ethics Briefing, The legitimacy of tax », <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/TaxLegitimacy.pdf>, (27 avril 2017).

⁹ Ch. CARDYN et J. DEPELPIERRE S. J., *Frauder...ou payer ses impôts*, Coll.scientifique de l'Ecole Supérieure des Sciences Fiscales, Bruxelles, 1962, p.45-46

fiscale se veut juste, et c'est pour cette raison qu'elle demande un sacrifice équivalent à chacun, dépendant de ses moyens financiers.¹⁰

D'autres estiment que la pression fiscale est trop élevée, que l'Etat abuse de sa force et écrase les pauvres citoyens qu'ils sont, les contraignant à se défendre...en fraudant. À ce titre, il convient de rappeler que l'Etat c'est...les citoyens. En effet, la Belgique est une démocratie : les citoyens élisent leurs représentants qui mettent en place différentes actions en vue d'accroître la protection des citoyens, la défense nationale... Ce qu'ils oublient, c'est que tout cela a un coût.¹¹

D'autres encore prétendent que l'Etat est injuste, qu'il répartit arbitrairement la charge de l'impôt et viole, par-là, le principe de l'égalité des citoyens devant l'impôt.¹² Certains estiment même que l'Etat prévoit la fraude, se réserve une marge de manœuvre, un filet de sécurité en majorant ses demandes par rapport à ses besoins ; ils considèrent qu'ils peuvent frauder un peu en désobéissant à la lettre de la loi tout en restant fidèle à son esprit. Cette théorie conduirait à des abus évidents et à une insécurité juridique inacceptable.¹³

La complexité du régime fiscal belge est souvent invoquée pour justifier l'évitement de l'impôt. Dans le but de répondre aux évolutions socio-économiques, d'orienter les comportements et de contrecarrer les pratiques tendant à diminuer la charge fiscale, toujours plus ingénieuses, le législateur n'a cessé de modifier la législation en rajoutant des exceptions, des exonérations, des réductions, crédits ou encore des déductions d'impôt. Il semble pourtant évident qu'une législation transparente et compréhensible contribue à sa correcte application par les citoyens.¹⁴

Section 2 : L'évitement de l'impôt

La soustraction fiscale peut se manifester de différentes manières. Soit le contribuable renonce à poser des actes dont il sait que le produit sera soumis à l'impôt ou y substitue d'autres actes dont le produit est exempté d'impôt, soit il pose ces actes sans en déclarer les revenus intentionnellement, il y a alors fraude fiscale. Il peut, en outre, faire en sorte que les revenus ne soient pas soumis à l'impôt belge en les transférant à l'étranger, il s'agit d'un cas d'évasion

¹⁰ *Ibid.*, p.30-33.

¹¹ *Ibid.*, p.45-46 ; C. SCAILTEUR, *Le devoir fiscal*, Desclée De Brouwer, Bruges, p.138.

¹² Ch. CARDYN et J. DEPELPIERRE S. J., *Frauder...ou payer ses impôts*, *op.cit.*, p.46-49

¹³ *Ibid.*, p.43-45 ; C. SCAILTEUR, *Le devoir fiscal*, *op.cit.*, p. 133.

¹⁴ Plan d'action pour lutter contre la fraude fiscale, Cabinet du Ministre des Finances et de la Lutte contre la Fraude Fiscale, décembre 2015, p.5-6.

fiscale, ou en se mettant, volontairement, en dehors ou dans le champ d'application d'une disposition légale, on parle alors d'abus fiscal.¹⁵

Sous-section 1 : L'évitement licite de l'impôt ou le choix de la voie la moins imposée

§1 : Notion

On a parfois qualifié la Belgique de « paradis légal de l'ingénierie fiscale », pour les entreprises particulièrement, en raison de l'importance qui y est accordée au choix de la voie la moins imposée.¹⁶ Le choix dont il est question consacre la liberté du contribuable quant à l'organisation de ses opérations, dans le respect de la loi, de manière à réduire sa charge fiscale. Cette règle n'est pas sans risques pour le fisc puisqu'elle permet au contribuable, par des artifices, de payer moins d'impôt. D'où la nécessité de bien en définir le champ d'application.¹⁷

La Cour de Cassation a, maintes fois, défendu cette possibilité, pour le contribuable, qu'offre le choix de la voie la moins imposée de réduire sa charge fiscale.

D'abord en condamnant la théorie de la fraude à la loi : l'administration estimait qu'un procédé non simulé et licite mis en place pour échapper à l'impôt était illicite s'il était anormal. Elle avait alors tenté de restreindre la liberté du contribuable dans l'organisation de ses affaires en condamnant les constructions juridiques qui ne respectaient pas, selon elles, les procédés juridiques habituels et ne correspondaient donc pas à la réalité juridique.¹⁸ Elle estimait qu'il y avait fraude lorsqu'une personne accomplissait un acte licite, sans simulation en utilisant des institutions légales dans un but différent de celui pour lequel le législateur les a édictées, dans l'objectif de se soustraire à une règle qui serait normalement applicable.¹⁹

Ensuite en condamnant la théorie de la réalité économique par laquelle l'administration prétendait qu'un acte devait correspondre à la réalité économique et juridique pour qu'il lui soit opposable. Le fisc estimait alors que le contribuable pouvait choisir la voie fiscale la plus avantageuse pour lui à condition que la construction juridique qu'il mettait en place corresponde

¹⁵ T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 2003, p.15-28 ; P.F. COPPENS, *L'entreprise face au droit fiscal belge*, Bruxelles, Larcier, 2009, p.567-572.

¹⁶ L. DEKLERCK, *Manuel pratique d'impôt des sociétés*, 10^e ed., Bruxelles, Larcier, 2013, p.5 ; R. MEULDERS, « Oui, la Belgique est un paradis fiscal », La Libre, 28 février 2013, <http://www.lalibre.be/economie/libre-entreprise/oui-la-belgique-est-un-paradis-fiscal-51b8f985e4b0de6db9c9be48> (29 avril 2017).

¹⁷ Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée. Etude de droit fiscal comparé (Belgique, France, Pays-Bas, Royaume-Uni)*, R.I.D.C., Vol. 30, n°3, Juillet-septembre 1978, p.886-887.

¹⁸ T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, op.cit., p.88-95.

¹⁹ A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2013-2014*, Kluwer, Waterloo, 2014, p.34.

à la réalité économique et commerciale. Les actes posés ne pouvaient donc l'être uniquement dans le but d'éluder l'impôt.²⁰

Elle a définitivement consacré la licéité du choix de la voie la moins imposée dans un arrêt désormais célèbre. Il s'agit de l'arrêt Brepols du 8 juin 1961²¹. Cet arrêt énonce : « *Il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale*²² ».

On en déduit que peu importe l'intention des parties, la liberté des conventions permet de choisir le procédé juridique le plus avantageux fiscalement. Ceci est toutefois valable pour autant que les parties acceptent les conséquences de leurs actes ; la jurisprudence interdit dès lors la simulation. L'acte doit donc être sincère, correspondre à la volonté réelle des parties. Tout acte simulé est inopposable à l'administration qui ne tient compte que de la qualification donnée par les parties à la convention réelle.²³

Après autant de théories jurisprudentielles condamnées, le législateur est intervenu pour tenter de réduire le recours à l'ingénierie fiscale en insérant des dispositions anti-abus et en mettant en place une procédure de décisions anticipées.²⁴

§2 : Fondements

L'évitement licite de l'impôt se fonde sur le principe de légalité de l'impôt consacré par l'article 170 de la Constitution. En vertu de celui-ci, l'impôt est une exception au principe de la franchise générale des personnes et des choses, il n'existe que si un texte le prévoit de manière explicite et non équivoque. De ce principe découlent diverses règles gouvernant l'interprétation de la loi fiscale. Il en résulte d'abord que l'interprétation par analogie est interdite, le juge ne peut compléter les lacunes du droit fiscal, ensuite que le juge ne dispose d'aucun pouvoir d'interprétation si le texte est clair²⁵ et enfin que la loi fiscale s'interprète de manière restrictive, en cas de doute quant à la portée du texte, le juge doit rechercher l'intention du législateur.²⁶

²⁰ T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 2003, p.98-100 ; Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, p.849-853.

²¹ Cass., 8 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p.1082-1089.

²² Cass., 8 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p.1089.

²³ ²³ P.F. COPPENS, *L'entreprise face au droit fiscal belge*, Bruxelles, Larcier, 2009, p.567-568.

²⁴ C.I.R., 344 ; <https://www.ruling.be/fr>

²⁵ Cass., 22 novembre 1949, *Pas.*, 1950, I, p.179-181 ; Cass., 10 juin 1952, *Pas.*, 1952, p. 656

²⁶ T. AFSCHRIFT, *Le droit du contribuable au choix licite de la voie la moins imposée en droit interne*, <http://www.idefisc.be/themes/choix-licite.html>, (18 mai 2017), §1 - §4.

Il en s'ensuit que ce qui n'est pas taxé par la loi est exempté d'impôt et que le juge ne peut rendre la loi fiscale applicable à des situations non prévues par le législateur. La combinaison de ces deux constatations révèle que le juge ne peut, en principe, pas décider qu'un acte ne tombant pas dans le champ d'application d'une législation fiscale est imposable parce qu'il a été accompli dans le but d'éviter l'impôt ou parce qu'il estime qu'il aurait été imposable si le législateur y avait pensé.²⁷

Contrairement au principe de légalité de l'impôt qui est un principe constitutionnel, celui du choix licite de la voie la moins imposée ne l'est pas et ne vaut donc que pour autant que le législateur n'y ait pas dérogé. C'est ce qu'il a fait en adoptant des mesures anti-abus générales et spécifiques.²⁸

Sous-section 2 : Techniques d'évitement de l'impôt

§1 : La fraude fiscale

La fraude fiscale se définit comme étant « *une violation de la loi fiscale qui comporte généralement une altération de la vérité et qui est commise dans le but d'éviter ou de diminuer une charge fiscale*²⁹ ».

Elle peut consister en une dissimulation, le contribuable omet alors de déclarer tout ou partie de ses revenus, ou en une simulation, le contribuable déclare alors un acte différent de celui qu'il a réellement posé.

§2 : L'évasion fiscale

L'évasion fiscale consiste en un transfert de matière imposable vers un pays à faible pression fiscale. Les sociétés utilisent donc les failles résultant du manque de coordination des législations étatiques au niveau international pour se soustraire à l'impôt. Elle peut être du

²⁷ T. AFSCHRIFT, *Le droit du contribuable au choix licite de la voie la moins imposée en droit interne*, <http://www.idefisc.be/themes/choix-licite.html>, (18 mai 2017), §5-§6 ; D. GARABEDIAN, « Politique belge de prévention de l'évasion fiscale – une introduction à l'usage des non spécialistes », in *Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale*, Centre de droit international, acte des journées d'études des 20 et 21 janvier 2000, coll. de la faculté de droit de l'Université Libre de Bruxelles, Bruxelles, Bruylant, 2001, p.199-200 ; D. GARABEDIAN, « « Forme » et « substance » en droit fiscal belge », Rapport belge au Congrès 2002 de l'International Fiscal Association, *J.D.F.*, 2003, p.194-195.

²⁸ T. AFSCHRIFT, *Le droit du contribuable au choix licite de la voie la moins imposée en droit interne*, <http://www.idefisc.be/themes/choix-licite.html>, §7-§8 ; D. GARABEDIAN, « Politique belge de prévention de l'évasion fiscale – une introduction à l'usage des non spécialistes », *op.cit.*, p.205-210.

²⁹ J. KIRKPATRICK, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 2^e éd., Bruxelles, Bruylant, 1995, p. 34.

ressort de la fraude fiscale, impliquant une violation de la loi fiscale ou du choix de la voie la moins imposée qui est licite. C'est cette deuxième acception du terme que nous retiendrons.³⁰

Il peut s'agir, par exemple, de la création de sociétés fictives dans la mesure où elles ne disposent pas d'une véritable organisation matérielle, d'opérations intra-groupes non conformes aux principes en matière de prix de transfert, etc.³¹

§3 : L'abus fiscal

Les sociétés tentent souvent d'optimiser fiscalement la mise en œuvre de leurs opérations³² et développent alors des stratagèmes pour contourner la loi et ses objectifs. Elles se placent alors à la frontière entre la fraude fiscale et la recherche de la voie la moins imposée.

En vertu de l'article 344 paragraphe premier du C.I.R.92, il y a abus fiscal lorsque le contribuable tente, en posant certains actes, d'obtenir des avantages fiscaux ou de réduire sa charge fiscale en contradiction avec l'objectif des dispositions du Code des impôts sur les revenus. La notion sera plus détaillée dans le chapitre suivant.

³⁰ D. GARABEDIAN, « Politique belge de prévention de l'évasion fiscale – une introduction à l'usage des non spécialistes », in *Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale*, centre de droit international, acte des journées d'études des 20 et 21 janvier 2000, collection de la faculté de droit de l'université libre de Bruxelles, Bruxelles, Bruylant, 2001, p.195.

³¹ A. MARGAIRAS et R. MERKLI, *La fuite devant l'impôt et les contrôles du fisc*, Imprimerie Vaudoise, Lausanne, 1985, p.29-41.

³² T. BLOCKHERYE, P.-O. et VAN CAUBERGH., « Les sociétés face à l'abus fiscal: de la théorie à la pratique » in *Droit des affaires et des sociétés : actualités et nouveaux enjeux* (sous la dir. de J. MALHERBE et E-J NAVEZ), Limal, Anthémis, 2013, p. 37.

Chapitre 2 : La lutte contre l'évitement de l'impôt

Section 1 : Pourquoi lutter ?

L'évitement de l'impôt est néfaste tant du point de vue des finances publiques, puisqu'il compromet la politique économique et financière d'un pays, que du point de vue économique et politique. Certains ont la possibilité ou la volonté de frauder, d'autres pas, ce qui est source de concurrence déloyale et d'inégalités. En effet, pour obtenir les recettes fiscales nécessaires à la mise en place de leur politique financière et économique, les états se voient contraints d'instaurer des impôts supplémentaires...qui ne seront payés que par ceux n'ayant pas la possibilité, ou la volonté de les éluder. Les salariés sont les plus démunis face à ce phénomène qui amène des questionnements de l'opinion publique concernant la mondialisation notamment. Celle-ci, en permettant des échanges plus intensifs, favorise ces mécanismes d'évasion et de fraude fiscale, d'autant plus que l'absence d'harmonisation des régimes fiscaux engendre une concurrence fiscale accrue et que certains pays disposent d'un régime fiscal avantageux, conséquence d'une sous-réglementation ou d'un refus de reconnaissance des principes de transparence et d'échange d'informations.³³

La majorité des liquidités non taxées résultant de ces phénomènes sert à alimenter le circuit financier plutôt que la consommation ou les investissements. Dès lors, cette lutte contribuerait à stabiliser les marchés financiers et l'économie. Elle permettrait également d'accroître les recettes publiques, atténuant ainsi les effets des politiques d'austérité mises en place depuis des années, de trouver les ressources nécessaires pour augmenter les investissements publics, ... L'objectif étant de combler les pertes fiscales, de relancer l'économie et de créer de l'emploi.³⁴

La fraude fiscale a fait l'objet de nombreuses tentatives d'évaluation par diverses méthodes donnant lieu à différents résultats. Une étude de l'Université Libre de Bruxelles avance un chiffre de seize milliards d'euros par an, en Belgique. D'autres estimations peuvent également être mises en avant, la plupart évaluant la taille de l'économie souterraine belge à un chiffre se situant entre quinze et vingt pourcents du produit intérieur brut, selon les années. Certains avancent même que l'économie souterraine représenterait 22 % du PIB, soit 57 milliards d'euros. D'autres encore évaluent la perte de recettes fiscales à mille milliards d'euros par an

³³ A. MARGAIRAS et R. MERKLI, *La fuite devant l'impôt et les contrôles du fisc*, Imprimerie Vaudoise, Lausanne, 1985, p.7-11 ; K. BERTHET, « Réflexions sur la bonne gouvernance fiscale », *J.D.F.*, 2011, p.139.

³⁴ F. GOBBE, « Evasion et fraude fiscale en Europe : mille milliards €/an », adaptation de la présentation de R. Murphy à l'intention du carrefour fiscalité de la Joint Social Conference, Bruxelles, 29 mars 2012.

au sein de l'Union européenne, les pertes dues à la fraude fiscale s'élevant à 864 milliards d'euros chaque année. Ces chiffres variant, évidemment, selon les années.³⁵

Il est coutume aujourd'hui d'observer que de nombreuses sociétés sont plus enclines à augmenter leur bénéfice via l'ingénierie fiscale que par la mise en place de structures de gestion plus adaptées. L'ingénierie fiscale consiste en le recours à des combinaisons ingénieuses ou à des conventions non frappées par la législation fiscale, et ce pour éviter l'impôt.³⁶ Certaines sociétés se sont même spécialisées en la matière ! L'une d'elles est impliquée dans un des plus gros scandales fiscaux du moment, l'affaire LuxLeaks. Des avocats et conseillers fiscaux ont aidé des centaines d'entreprises à transférer une part de leurs bénéfices dans des paradis fiscaux, une pratique critiquée, mais pas illégale. La Cour internationale de Justice a révélé des milliers d'accords fiscaux signés entre le Grand-Duché du Luxembourg et plus de trois cents entreprises, toutes clientes de PriceWaterhouseCoopers (PWC). Ces accords démontrent bien comment les multinationales profitent de la souplesse du système fiscal luxembourgeois et des failles de la réglementation internationale pour minimiser leur charge fiscale. Elles ont utilisé divers mécanismes : création d'une holding ou d'une filiale au Luxembourg avec peu d'activité, déplacement de siège social au Luxembourg et ainsi réalisé des milliards d'euros d'économie. Ces stratégies d'optimisation fiscale étaient connues depuis des années, mais le fait de rendre ces accords fiscaux publics en a révélé l'ampleur et a, heureusement, fait réagir le monde politique.³⁷

Malgré ce constat déplorable, il existe un signe d'espoir : les lanceurs d'alerte. Le système s'effondre de l'intérieur et c'est, selon moi, la manifestation la plus explicite qu'il soit de sa défaillance.

³⁵ « La fraude fiscale coûte 150 euros par mois à chaque belge », Trends-Tendances, 17 mai 2010, <http://trends.levif.be/economie/politique-economique/la-fraude-fiscale-coute-150-euros-par-mois-a-chaque-belge/article-normal-194717.html> (12 mai 2017) ; H. DIALLO, G. KARAKAYA, D. MEULDERS, R. PLASMAN, *Estimation de la fraude fiscale en Belgique*, Rapport de recherche, *Brussels Economic Review*, Bruxelles, 14 mai 2010, https://static.lecho.be/upload/dulbea_2420771-404115.pdf (12 mai 2017) ; X, Pour une politique intégrée de lutte contre la fraude, *J.T.T.*, 2008, p.457 ; F. GOBBE, « Evasion et fraude fiscale en Europe : mille milliards €/an », adaptation de la présentation de R. Murphy à l'intention du carrefour fiscalité de la Joint Social Conference, Bruxelles, 29 mars 2012.

³⁶ A. MARGAIRAS et R. MERKLI, *La fuite devant l'impôt et les contrôles du fisc*, Imprimerie Vaudoise, Lausanne, 1985, p.28 ; *idem* p.46.

³⁷ A. MICHEL, « Évasion fiscale : tout sur les secrets du Luxembourg », *Le Monde*, 12 novembre 2014, http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html, (12 mai 2017) ; G. RUSSEL, « PwC, le cabinet au cœur du « Luxembourg Leaks » », *Le Figaro*, 7 décembre 2014, <http://www.lefigaro.fr/societes/2014/11/06/20005-20141106ARTFIG00168-pwc-le-cabinet-d-audit-au-coeur-du-luxembourg-leaks.php> (12 mai 2017).

Section 2 : Comment lutter ?

Sur le plan des grandes lignes directrices, il faudrait, à priori, rendre la loi fiscale plus simple et plus claire, assurer une meilleure répartition de la pression fiscale ou encore imposer un cours d'éducation civique à l'école pour que la population comprenne l'utilité du système.

À postériori, une meilleure organisation de la justice accélérerait le traitement des dossiers et une augmentation du nombre de fonctionnaires fiscaux permettrait plus de contrôles. Une procédure de recouvrement plus efficace devrait également être mise en place.³⁸

Juridiquement parlant, de nombreuses réglementations fiscales ont déjà été adoptées dans le but de lutter contre l'évitement de l'impôt, que ce soit au niveau national ou international. Le but n'est pas, ici, d'être exhaustif, mais plutôt de citer quelques dispositions récentes et jugées importantes dans la pratique juridique.

Sous-section 1 : Au niveau international

Le droit fiscal international a deux préoccupations principales : il tente de prévenir la double imposition des revenus transfrontaliers et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. Les problèmes traités au niveau international s'apparentent souvent à de l'évasion fiscale et trouvent leur origine dans un constat simple : la fiscalité est nationale alors que la majorité des grandes entreprises sont aujourd'hui des multinationales et que celles-ci réalisent un chiffre d'affaires évalué, selon certains, à près de la moitié du Produit Intérieur Brut mondial. Elles ont ainsi un poids considérable dans l'économie mondiale et, en contribuant à une mondialisation accrue, limitent la marge de manœuvre des pouvoirs publics dans la mise en place de politiques nationales.³⁹

³⁸ R. FORESTINI, « Comptes rendus », *Act.fisc.* 2003/6, p.50 ; Plan d'action pour lutter contre la fraude fiscale, Cabinet du Ministre des Finances et de la Lutte contre la Fraude Fiscale, décembre 2015, p.35-56 ; G. DELRUE, *Fraude fiscale*, Anvers, Maklu, 2007 ; F. STEVENAART MEEÛS, « Plaidoyer pour une magistrature fiscale plus efficiente » in *En quête de fiscalité, et autres propos*, (sous la dir. de M. BOURGEOIS et I. RICHELLE), Mélanges offerts à J.P. BOURS, Larcier, Bruxelles, 2011, p. 63-70.

³⁹ Les firmes multinationales, <https://www.letudiant.fr/boite-a-docs/telecharger/les-firmes-multinationales-2616>; G. NERI-CASTRACANE, *Les règles de gouvernance d'entreprise comme moyen de promotion de la responsabilité sociale de l'entreprise, réflexion sur le droit suisse dans une perspective internationale*, coll. Genevoise, Genève-Zurich-Bâle, Schulthess, 2016, p.78-79.

§1 : Le plan d'action *Base erosion and profit shifting* de l'O.C.D.E.

L'O.C.D.E. se préoccupe depuis longtemps déjà de l'évasion fiscale, tentant d'attirer l'attention de la communauté internationale. Il est ainsi regrettable qu'il ait fallu attendre la crise financière de 2008 pour que cela devienne une priorité.⁴⁰

Le plan d'action *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)* fournit des recommandations aux états dans le but de combattre un phénomène important aux conséquences désastreuses : l'inadéquation des règles fiscales à la réalité économique permet aux sociétés multinationales de se soustraire à l'impôt, ce qui menace la stabilité des systèmes fiscaux. Des entreprises utilisent en effet les lacunes des systèmes fiscaux nationaux pour opérer des transferts de bénéfices, par divers moyens artificiels, vers des pays où ces bénéfices jouiront d'un régime fiscal plus avantageux. Ces recommandations doivent être implémentées par les états membres dans leur législation nationale, la mission de l'O.C.D.E. étant de proposer et non de contraindre.⁴¹

Il est structuré en 15 actions regroupées en 3 piliers.

Le premier pilier s'articule autour de la cohérence. En effet, le manque de coordination entre les systèmes fiscaux nationaux laisse apparaître des failles dont les multinationales profitent pour bénéficier de double non-imposition ou de double déduction. C'est dans cet esprit que l'O.C.D.E. tente de renforcer les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées, de limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers, de lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en prenant en compte la transparence et la substance, ou encore de lutter contre les dispositifs hybrides.⁴² Ceux-ci sont des opérations structurées afin de profiter des différences de traitement fiscal existant entre plusieurs états, en vue de diminuer l'impôt dû. C'est ce type de dispositif qui est au centre de l'affaire LuxLeaks qui a fait la Une des médias en 2014 puisqu'il s'agissait en

⁴⁰ E. TRAVERSA et M. POSSOZ, « Le plan d'action BEPS de l'OCDE et les développements récents en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale » in *Les dialogues de la fiscalité 2015, fiscalité des entreprises, questions d'actualité*, (sous la dir. d'E. TRAVERSA), Bruxelles, Larcier, 2015, p.179-180.

⁴¹ *Ibid*

⁴² *Ibid.*, p.182-183 ; N. ENGELMANN e.a., « Base Erosion and Profit Shifting : la fiscalité internationale réformée », *Fiscologue international*, 31 décembre 2015, éd. 384, p.4-9 ; T VANWELKENHUYZEN, « Le rapport de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) : un train fou lancé dans le brouillard ? », *R.G.C.F.*, 2015/4-5, p.238-255.

l'espèce de flux financiers qualifiés d'intérêts en Belgique et donc déductibles, et de dividendes au Luxembourg, exonérés.⁴³

Le second pilier, axé sur la substance, tend à éviter que les multinationales réalisent leurs activités dans certains pays, mais transfèrent leur bénéfice afférant à ces activités dans des pays disposant d'un régime fiscal plus avantageux. Le rapport introduit alors une définition plus précise de la notion d'établissement stable, aligne les prix de transfert calculés sur la création de valeur et tente d'empêcher l'octroi des avantages des conventions de double imposition lorsque ceux-ci sont inappropriés par la mise en place d'une nouvelle règle anti-abus.⁴⁴

Le troisième et dernier pilier est beaucoup plus procédural et orienté vers la transparence. L'O.C.D.E. souhaite renforcer les possibilités, pour l'administration fiscale, de détecter les éventuels abus en instaurant des règles de communication obligatoire d'informations, en imposant des obligations de documentation en matière de prix de transfert et des déclarations pays par pays visant à renseigner les administrations sur les activités exercées dans chaque pays.⁴⁵

Ce plan d'action tend donc à permettre aux états de retrouver une certaine maîtrise de leurs compétences d'imposition sur les bénéfices des multinationales, et de mettre fin à la concurrence fiscale dommageable, ce qui ne sera réalisable que si les états n'abusent pas de leur compétence fiscale.⁴⁶

Ces 3 piliers se voient complétés par 2 actions transversales, l'une concernant les défis fiscaux posés par l'économie numérique et l'autre visant la création d'un instrument multilatéral qui

⁴³ Ph. MALHERBE, « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international », in *dialogues de la fiscalité 2015* (sous la dir. d'E. TRAVERSA), Bruxelles, Larcier, 2015, p.226.

⁴⁴ M. POSSOZ et E. TRAVERSA « Le plan d'action BEPS de l'OCDE et les développements récents en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale », in *Les dialogues de la fiscalité 2015* (sous la dir. d'E. TRAVERSA), Bruxelles, Larcier, 2015, p.183-201 ; N. ENGELMANN e.a., « Base Erosion and Profit Shifting : la fiscalité internationale réformée », *Fiscologue international*, 31 décembre 2015, éd. 384, p.9-13 ; Ph. MALHERBE, « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international », in *dialogues de la fiscalité 2015* (sous la dir. d'E. TRAVERSA), Bruxelles, Larcier, 2015, p. 229-230 ; T VANWELKENHUYZEN, « Le rapport de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) : un train fou lancé dans le brouillard ? », *R.G.C.F.*, 2015/4-5, p.238-255.

⁴⁵ M. POSSOZ et E. TRAVERSA « Le plan d'action BEPS de l'OCDE et les développements récents en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale », *op.cit.*, p.184-185 ; ; N. ENGELMANN e.a., « Base Erosion and Profit Shifting : la fiscalité internationale réformée », *op.cit.*, p.13-15 ; M. BOURGEOIS, A. LACHAPPELLE, « Multinationales : la lutte contre l'évasion fiscale en Europe », *J.D.E.*, 2016, p.302-305.

⁴⁶ M. POSSOZ et E. TRAVERSA « Le plan d'action BEPS de l'OCDE et les développements récents en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale », *op.cit.*, p.221.

produirait les mêmes effets qu'une renégociation simultanée de plusieurs conventions fiscales bilatérales.⁴⁷

§2 : Au niveau de l'Union européenne

Dans la foulée du projet BEPS et de l'affaire Luxleaks, l'Union européenne a adopté la directive 2016/1164 qui établit des règles permettant une lutte plus efficace contre certaines pratiques d'évasion fiscale. Elle reprend le contenu des différentes règles du projet BEPS précité.⁴⁸

La promotion de la transparence fiscale et d'une concurrence fiscale loyale ainsi que le développement de mécanismes de coopération pour multiplier les échanges de renseignements font partie des moyens mis en œuvre par l'Union européenne dans le but de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

En faire une description complète ne serait pas pertinent dans ce contexte mais, à titre d'exemple, il convient de citer les directives adoptées en matière d'assistance à l'assiette⁴⁹ et d'assistance au recouvrement⁵⁰ ou encore les directives instaurant un échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal⁵¹.

Sous-section 2 : Au niveau national

L'administration dispose d'un arsenal juridique considérable pour lutter contre la soustraction illicite de l'impôt.

⁴⁷ ; N. ENGELMANN e.a., « Base Erosion and Profit Shifting : la fiscalité internationale réformée », *op.cit.*, p.3-4 ; *Ibid.*, p.15.

⁴⁸ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.U.E.*, L193, du 19 juillet 2016, p.1-14.

⁴⁹ Directive (UE) n°2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CE, *J.O.U.E.*, L 64, du 11 mars 2011, p.1-12.

⁵⁰ Directive (UE) n°2010/24/UE du 16 mars 2010 du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, *J.O.U.E.*, L 84, du 31 mars 2010, p.1-12.

⁵¹ Directive (UE) n°2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CE, *J.O.U.E.*, L 64, du 11 mars 2011, p.1-12; Directive n°2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L359 du 16 décembre 2014, p.1-29.

§1 : Les mécanismes prévus par le Code des impôts sur les revenus

1 : Contre l'évasion fiscale

Le législateur a édicté plusieurs règles destinées à lutter contre l'évitement de l'impôt par le recours aux paradis fiscaux. Le but est d'éviter le transfert de matière imposable vers des pays moins taxés.

L'article 26 du C.I.R. permet de rajouter, à la base imposable de l'entreprise belge qui a octroyé un avantage anormal ou bénévole, un montant équivalent à cet avantage. L'administration doit, pour déterminer ce montant, comparer le prix de pleine concurrence, entendu comme le prix qui aurait été convenu entre entreprises indépendantes sur le marché libre pour une opération similaire, avec le prix qui a effectivement été payé.⁵²

L'article 54 poursuit le même but que l'article 26 mais d'une manière différente. Il présume le caractère fictif ou excessif de certains types de versements tels que les intérêts d'obligations ou d'emprunts et certaines redevances lorsqu'ils sont payés à des non-résidents ou à des sociétés établies dans un paradis fiscal. Dès lors, ces versements ne constituent plus des frais professionnels déductibles sauf au contribuable d'apporter la preuve que les sommes payées correspondent à des opérations réelles et que leur montant est normal. Contrairement à l'article 26, l'article 54 ne vise que certains types d'opérations et établit une présomption et donc un renversement de la charge de la preuve.⁵³

L'article 185 §2 a trait aux prix de transfert et au principe de pleine concurrence. Il pose le principe selon lequel des biens ou services faisant l'objet de transactions entre entreprises liées doivent être valorisés au prix du marché, considéré comme le prix qui aurait été pratiqué entre entreprises indépendantes. Il s'agit du prix *at arm's length*.⁵⁴

L'article 207 alinéa 2 interdit, lui, les déductions fiscales ou compensations sur la partie du résultat provenant d'avantages anormaux ou bénévoles qu'une entreprise reçoit d'une société liée. Le but était ici d'éviter qu'une entreprise ne déplace ses bénéfices vers une autre entreprise disposant de déductions fiscales qui viendront les réduire.⁵⁵

L'article 198 alinéa 1^{er} 11° tend à lutter contre la sous-capitalisation des sociétés en prévoyant que les intérêts d'emprunts payés ou attribués à une société liée ou bénéficiant, pour ces

⁵² P.F. COPPENS, *L'entreprise face au droit fiscal belge*, Bruxelles, Larcier, 2009, p.575-577.

⁵³ *Ibid.*, p.580-581.

⁵⁴ *Ibid.*, p.577-578.

⁵⁵ *Ibid.*, p.578-580.

revenus, d'un régime plus avantageux que le régime belge ne seront pas déductibles si le total des emprunts dépasse cinq fois le total du capital libéré de la société emprunteuse à la fin de la période imposable.

Les articles 202 à 205 concernent la déduction des revenus définitivement taxés. Dans le but d'éviter une double imposition économique, ils prévoient que les dividendes perçus par une société ne feront pas partie de sa base imposable, ceux-ci faisant déjà partie de la base imposable de la société distributrice. Pour bénéficier de cette déduction, plusieurs conditions doivent être remplies. La société bénéficiaire doit d'abord, à la date d'attribution ou de mise en paiement des dividendes, détenir une participation minimale de 10% dans le capital de la société distributrice ou une participation dont la valeur d'investissement atteint au moins 2 500 000 euros. Les actions ou parts doivent être détenues pendant une période ininterrompue d'au moins un an. Outre ces conditions de participation et de détention, le législateur a mis en place une condition de taxation. Les dividendes ne sont pas déductibles lorsqu'ils sont alloués ou attribués par une société bénéficiant d'un régime notablement plus avantageux qu'en Belgique ou par une société qui n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés ou à un impôt étranger analogue.⁵⁶

2 : Contre la fraude fiscale

On observe également que divers mécanismes procéduraux ont été mis en place dans le but d'aider l'Etat à lutter contre la fraude. L'administration bénéficie donc, en plus des sanctions administratives ou pénales prévues par le Code, d'un délai d'imposition plus long, de sept ans plutôt que de trois ans, de pouvoirs d'investigation plus étendus en matière de levée du secret bancaire notamment...⁵⁷

Le législateur est également intervenu dans le but de tenir compte du rôle des conseillers fiscaux, des notaires, des banques, ... dans l'élaboration et la mise en place de montages frauduleux. Les conseillers ou intermédiaires financiers qui, dans l'exercice de leurs fonctions se rendent complices ou conseillers d'un montage fiscal frauduleux peuvent se voir sanctionnés tant au niveau administratif que pénal. Le professionnel peut, en plus, se voir solidairement tenu de l'impôt éludé. L'article 458 du C.I.R.92 prévoit en effet que « *les personnes qui auront été condamnées comme auteurs ou complices d'infractions visées aux articles 449 à 452 seront tenues solidairement au paiement de l'impôt éludé* ». Cette solidarité dans le paiement de l'impôt éludé en cas de condamnation pour infraction fiscale s'inspire de l'article 50 du Code

⁵⁶ P.F. COPPENS, *L'entreprise face au droit fiscal belge*, Bruxelles, Larcier, 2009, p.582-594.

⁵⁷ C.I.R., 354, 333, 318, 444-463.

pénal qui prévoit une mesure semblable concernant les restitutions et les dommages et intérêts. Cet article est placé dans une section du Code intitulée « Sanctions pénales » mais la solidarité prévue par la disposition constitue malgré tout une mesure civile.⁵⁸

3 : Contre l'abus fiscal

Suites aux tentatives infructueuses de l'administration d'invoquer la théorie de la fraude à la loi ou la théorie de la réalité économique pour limiter le choix de la voie la moins imposée, le législateur est intervenu pour permettre à l'administration de remettre en cause les conséquences fiscales d'actes juridiques licites accomplis sans simulation par des contribuables. Il a alors adopté la première mesure générale anti-abus, qu'il a insérée dans le C.I.R. 1992. Le but était alors d'apporter un correctif législatif à la jurisprudence tirée de l'arrêt Brepols.⁵⁹

Cette première mesure anti-abus était inefficace tant ses conditions étaient strictes et elle a dès lors subi de nombreuses critiques⁶⁰. En 2012, suivant l'impulsion de la doctrine⁶¹, elle a été réécrite. Son champ d'application a été élargi et elle permet aujourd'hui, sous conditions, de considérer comme inopposable au fisc non plus la qualification d'actes juridiques mais les actes eux-mêmes, de sorte que l'administration peut imposer le contribuable comme si l'abus n'avait pas eu lieu. La presse l'a surnommée...le bazooka fiscal.⁶²

L'article 344 paragraphe 1^{er} définit deux hypothèses d'abus fiscal. La première concerne le contribuable qui réalise, par un ou plusieurs actes juridiques, une opération par laquelle il se place en violation des objectifs ou en dehors du champ d'application d'une disposition fiscale. La seconde concerne le contribuable qui réalise, par un ou plusieurs actes juridiques, une

⁵⁸ C.I.R., 445, 449, 455-458 ; Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, visant à créer un régime de sanction pour les intermédiaires financiers et les conseillers fiscaux complices de fraude fiscale, *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. Ord. 2014-2015, n°0890/001 ; C. Const., 18 juin 2009, n°99/2009, Arrêts de la Cour constitutionnelle, 2009, III, p.1503-1517 ; G. GODESSART, « Fraude fiscale : quel dommage pour l'Etat ? », *Dr. pén. entr.*, 2013/4, p.17-20.

⁵⁹ Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières, Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Sén., sess. Ord. 1992-1993, n°762/1, p.1-3 ; M. ELOY, « Le retour de la théorie de la fraude à la loi », *R.G.F.*, 2012/3, p.2-3.

⁶⁰ A. LAAOUEJ, « La nouvelle disposition anti-abus en matière fiscale, genèse politique d'un bouleversement juridique », *J.L.M.B.*, 2013/1, p.41-44, note sous Cass. 14 septembre 2007 ; T. BLOCKHERYE et P.-O. VAN CAUBERGH, « Les sociétés face à l'abus fiscal: de la théorie à la pratique » in *Droit des affaires et des sociétés : actualités et nouveaux enjeux* (sous la dir. de J. MALHERBE et E.-J. NAVEZ), Limal, Anthémis, 2013, p. 37-95.

⁶¹ P.F. COPPENS, « La mesure anti-abus de droit, évolutions jurisprudentielles et réflexions critiques » in *Les dialogues de la fiscalité Anno 2010* (sous la coord de TRAVERSA E., O. HERMAND, E.-J. NAVEZ, V. DECKERS, C.-A. HELLEPUTE), Bruxelles, Larcier, 2010, p.238.

⁶² P. DEDOBDELEER, « Analyse d'exemples de cas constitutifs d'un abus fiscal », *R.G.C.F.*, 2014/2, p.116 ; Loi progr. (I) du 29 mars 2012, *M.B.*, 6 avril 2012, p.2213, art. 167-169 ; M. ELOY, « Le retour de la théorie de la fraude à la loi », *R.G.F.*, 2012/3, p.3-4.

opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition fiscale dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel serait l'octroi de cet avantage.

Un grand flou règne en la matière ; les travaux préparatoires⁶³ et la circulaire du 4 mai 2012⁶⁴ ne contiennent pas véritablement d'exemples et l'intention du législateur ne ressort, souvent, pas clairement des travaux parlementaires. La sécurité juridique est alors compromise.

§2 : La simulation

La simulation suppose que les parties concluent, simultanément, deux conventions : un acte apparent destiné à tromper les tiers et une contre-lettre, secrète, qui exprime la volonté réelle des parties. L'acte apparent, n'est pas sincère puisque les parties n'en ont pas accepté toutes les conséquences, il a pour seul objet de dissimuler la convention réelle conclue entre parties. Il peut y avoir simulation, en droit fiscal, lorsqu'une société belge recourt à la création d'une société étrangère en vue de réduire sa charge globale. L'existence même de la société étrangère peut être simulée, mais la simulation peut également porter sur son fonctionnement, sur la localisation de son siège social, sur certains de ses actes, ... La simulation est en principe licite, sauf lorsqu'elle tend à éluder l'application d'une loi d'ordre public ou impérative ou à frauder les droits des tiers.⁶⁵

§3 : Les mécanismes contenus dans les Conventions Préventives de Double Imposition

Les conventions préventives de double imposition contiennent également diverses mesures permettant de lutter contre l'évitement de l'impôt, contre l'évasion fiscale en particulier. Ces dispositifs ne seront pas détaillés dans le cadre de ce travail.

⁶³ Projet de loi-programme, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord., 2011-2012, n°53-2081/1.

⁶⁴ Circ. AAF n°3/2012 AGFisc n°17/2012, AGDP n°4/2012 du 4 mai 2012, *M.B.*, 14 mai 2012, p.28141.

⁶⁵ L. DEKLERCK, *Manuel pratique d'impôt des sociétés*, 10^e ed., Bruxelles, Larcier, 2013, p.5-6 ; P. VAN OMMESLAGHE, « Examen de jurisprudence. Les obligations », *R.C.J.B.*, 1986, p. 131 ; D. GARABEDIAN, « « Forme » et « substance » en droit fiscal belge », *Rapport belge au Congrès 2002 de l'International Fiscal Association, J.D.F.*, 2003, p.196-198 ; P.F. COPPENS, *L'entreprise face au droit fiscal belge*, Bruxelles, Larcier, 2009, p.567-572 ; P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge*, Bruxelles, Bruylant, 2013, p.411 ; P. WÉRY, *Droit des obligations, Précis de la Faculté de Droit de l'Université catholique de Louvain*, vol.1., 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2011, p.877-878.

Partie 2 : La lutte contre l'évitement de l'impôt via le droit de l'entreprise

Chapitre 1 : Une entreprise responsable

Section 1 : La responsabilité sociétale des entreprises

Le concept de responsabilité sociétale des entreprises (R.S.E.) est né aux États-Unis dans les années 1950. On parlait alors de responsabilité sociale des entreprises. L'adjectif « sociale » ayant fait l'objet de nombreuses critiques, jugé trop restrictif, est désormais remplacé par « sociétale ».

Son champ d'action s'est souvent cantonné à quelques dirigeants soucieux d'éthique, mais depuis le Sommet de Rio en 1992, elle s'est développée dans les sociétés cotées, d'abord en matière environnementale et puis, petit à petit, dans d'autres secteurs économiques. Soucieux d'éviter une réglementation contraignante, les dirigeants d'entreprise ont, volontairement, mis en place des stratégies de R.S.E..⁶⁶

La R.S.E. s'inscrit donc dans une logique de libéralisme économique puisqu'elle pose comme principe que les externalités négatives et les injustices sociales engendrées par les activités de l'entreprise doivent d'abord être réglées par les acteurs économiques et subsidiairement seulement, par l'Etat. Ce dernier voit donc son rôle marginalisé et le marché s'autorégule.⁶⁷

Sous-section 1 : Histoire et évolution

Déjà présente aux USA depuis plus de cinquante ans sous le nom de *Corporate Social Responsibility*, la R.S.E. repose sur une approche établissant que l'entreprise doit tenir compte des attentes de la Société. L'idée étant qu'une entreprise plus responsable, respectueuse de l'environnement et des tiers, jouirait d'une meilleure réputation, de plus de crédibilité et serait plus rentable.⁶⁸ Elle est devenue une véritable priorité au sein de l'U.E. lors du sommet de

⁶⁶ C. CÉZANNE, M. RUBINSTEIN, *La RSE comme instrument de gouvernance d'entreprise : une application à l'industrie française des télécommunications*, <https://regulation.revues.org/9819> (18 mai 2017).

⁶⁷ R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p.870.

⁶⁸ A. PIRLOT, « Les interactions entre la fiscalité et la responsabilité sociétale des entreprises – Au-delà de la planification fiscale, la fiscalité environnementale comme lieu d'expression de la R.S.E. ? », *Ann. Dr.*, 2014, n°3, p.377.

Lisbonne en 2000 et fait, depuis, partie intégrante des stratégies européennes en matière d'emploi, de cohésion sociale et de développement durable.⁶⁹

Le concept de responsabilité sociétale trouve donc son origine dans le principe selon lequel le succès d'une entreprise n'est possible que dans le respect de certaines valeurs qui sont le fondement de notre société. C'est une notion évolutive, constamment redéfinie. La Commission européenne l'a définie, dans son livre vert⁷⁰, comme « *l'intégration volontaire des préoccupations sociales et écologiques des entreprises à leurs activités commerciales et leurs relations avec les parties prenantes*⁷¹ ». Elle estime qu'en intégrant des préoccupations sociales, environnementales et similaires dans leurs stratégies financières et commerciales, les entreprises adopteront une vision sur du long terme leur permettant de rester compétitives et de minimiser certains risques. Dans sa nouvelle définition, la Commission précise que pour assumer leur responsabilité envers la société, les entreprises doivent d'abord respecter la législation en vigueur.⁷²

La R.S.E. peut être considérée comme la manifestation d'une éthique des affaires. Elle se concentre alors sur le leadership des dirigeants, sur la conscience individuelle des travailleurs et la culture d'entreprise s'exprimant notamment à travers des codes de conduite définissant les valeurs de l'entreprise. Le fondement habituellement donné à la R.S.E se trouve, pourtant, plus souvent dans l'intérêt économique de l'entreprise à la mise en place d'une telle stratégie que dans la morale ou l'éthique.⁷³

On peut déterminer trois piliers. Le pilier environnemental, tout d'abord, comprenant notamment le respect des normes environnementales et une meilleure gestion des déchets. Le pilier social ensuite, englobant par exemple la gestion des ressources humaines de l'entreprise. Et pour finir, celui qui nous intéresse plus particulièrement, le pilier économique. Celui-ci peut se décliner de différentes manières dont la volonté de veiller au respect scrupuleux des règles fiscales et d'éviter les abus ou les montages visant à éluder l'impôt.

⁶⁹ I. DAUGAREILH, « Responsabilité sociale des entreprises transnationales : analyse critique et prospective juridique », *J.D.E.*, 2011, n°175, p.1.

⁷⁰ Commission européenne, Livre Vert, Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises, COM(2001), 0366, final.

⁷¹ *Ibid.*

⁷² Commission européenne, Communication de la Commission au parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014, Com(2011), 681 final.

⁷³ R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p.868-870.

Deux écoles de pensées se sont développées quant à la légalité de ce phénomène. La première considère que la R.S.E. est contraire à la nature et aux buts de l'entreprise, et, dès lors, illégale. Ayant reçu le soutien de grands économistes tels que Friedman, cette théorie estime que toute entreprise doit avoir pour objectif la maximisation du profit. Le second mouvement de pensée considère qu'une entreprise est un acteur économique qui s'inscrit dans un environnement qu'il ne peut ignorer. Toute entreprise doit ainsi tenir compte des effets qu'elle exerce sur la société pour assurer sa continuité. Certains estiment que la R.S.E. doit rester un processus volontaire alors que d'autres prônent un interventionnisme étatique plus important, avançant qu'il est inadmissible qu'une entreprise exerce des activités sans tenir compte des parties prenantes et de son environnement. Ils voient alors cette responsabilité comme une obligation juridique découlant de textes et de principes à développer par les gouvernements.⁷⁴

Alors que le Parlement européen plaide pour l'adoption d'un instrument communautaire contraignant⁷⁵, la Commission européenne circonscrit son rôle à la mise en place d'un cadre permettant et encourageant le développement d'initiatives volontaires. Il n'existe donc pas, à l'heure actuelle, au sein de l'Union européenne, d'obligation juridique indépendante imposant aux entreprises le respect des principes de la R.S.E. au-delà des règles nationales. Elle estime depuis peu que les pouvoirs publics doivent avoir un rôle de soutien par l'adoption de mesures contraignantes pour favoriser la transparence notamment et reconnaît donc, peu à peu, le rôle des interventions contraignantes, même si elle les qualifie de complémentaires. Ce phénomène s'observe notamment par l'adoption de la directive sur la publication d'informations non financières par les entreprises.⁷⁶

Sous-section 2 : Mise en œuvre d'une stratégie R.S.E.

Une entreprise mettant en place une politique de R.S.E. dialogue avec différentes parties prenantes, souvent des partenaires représentatifs d'intérêts contradictoires. En théorie, le salarié

⁷⁴ G. NERI-CASTRACANE, *Les règles de gouvernance d'entreprise comme moyen de promotion de la responsabilité sociale de l'entreprise, réflexion sur le droit suisse dans une perspective internationale*, coll. Genevoise, Genève-Zurich-Bâle, Schulthess, 2016, p. 44-46

⁷⁵ Résolution du Parlement européen du 15 janvier 1999 sur des normes communautaires applicables aux entreprises européennes opérant dans les pays en développement : vers un code de conduite, *J.O.U.E.*, C 104, 14 avril 1999, p. 180 ; Rapport du 29 janvier 2013 sur la responsabilité sociale des entreprises : promouvoir les intérêts de la société et ouvrir la voie à une reprise durable et inclusive, 2012/2097, <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&reference=A7-2013-0023&language=FR> (18 mai 2017).

⁷⁶ N. HACHEZ, « Responsabilité sociale des entreprises : l'Union avance-t-elle à reculons ? », *J.D.E.*, 2016, p.379-380 ; Commission européenne, Communication de la Commission au parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014, Com(2011), 681 final.

est au centre de ce processus, mais les entreprises ont tendance à privilégier les acteurs externes dont les organisations non gouvernementales (O.N.G.) et les agences de notation, dans le but d'atténuer leur agressivité. Certaines vont même jusqu'à signer des engagements concrets par lesquels elles se soumettent volontairement à un audit externe ou interne dans le but de vérifier le respect de certaines valeurs ou normes allant au-delà de leurs obligations légales dont par exemple les principes directeurs de l'O.C.D.E. ou encore les engagements qu'elles ont souscrits en matière d'éthique des affaires. Par ce dialogue, les entreprises tentent de faire mieux comprendre l'utilité sociale de leur activité aux groupes de pression dans le but d'être bien cotées par l'opinion publique internationale, préservant ainsi leur réputation et leur image.⁷⁷

Une telle stratégie comporte deux volets : le premier prend place au sein même de l'entreprise par le développement d'une fonction de compliance et le phénomène des lanceurs d'alerte. L'employeur peut également utiliser son pouvoir pour faire respecter la politique de l'entreprise, en usant de sanctions ou de récompenses. Le second, qui ne sera pas détaillé par souci de concision, tend à imposer aux cocontractants de l'entreprise, membres de sa chaîne d'approvisionnement par exemple, une conduite responsable.⁷⁸

§1 : La fonction de compliance

Des codes de conduite sont mis en place, proclamant des valeurs et des directives de conduite. Leur objectif est de définir des standards basés sur des principes éthiques qui devront guider le comportement des employés de l'entreprise, de sa direction, de ses franchises, etc. Les engagements qui y sont pris par les entreprises sont volontaires, dépourvus de caractère obligatoire. Leur effectivité repose alors sur la communication, au public, des politiques de R.S.E. mises en place. Des gardiens de la norme au sein de l'entreprise, aussi appelés *compliance officers*, seront chargés de veiller au respect de ces règles, d'organiser des séances d'information, de recevoir les plaintes en cas de non-respect, ...⁷⁹

Un mouvement de standardisation voit le jour par le développement de modèles de référence pour les codes de conduite. Ils peuvent être le fruit de groupements d'entreprises dans un secteur, de syndicats, ... et sont souvent basés sur divers instruments internationaux dont le

⁷⁷ D. N'GUYEN, P. GEROMONT, J.-Y. TROCHON, F. VINCKE, *L'entreprise face à la mondialisation : opportunités et risques*, Stratégies juridiques, Bruxelles, Bruylant, 2006, p.271-275 ; I. DAUGAREILH, « Responsabilité sociale des entreprises transnationales : analyse critique et prospective juridique », *J.D.E.*, janvier 2011, n°175, p.5.

⁷⁸ R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p.886.

⁷⁹ D. N'GUYEN, P. GEROMONT, J.-Y. TROCHON, F. VINCKE, *L'entreprise face à la mondialisation : opportunités et risques*, op.cit., p.297 ; M.-A. CARREIRA DA CRUZ, « Les codes de conduite appartiennent-ils en tant que pratiques et sources de droit, à la *lex mercatoria* ? », *Rev. B. dr. Intern.*, 2009/1, p.200-202.

Pacte mondial de l'O.N.U.⁸⁰, les principes directeurs de l'O.C.D.E. à l'intention des entreprises multinationales⁸¹ ou le Livre Vert de la Commission européenne⁸², mais également sur des initiatives nationales telles que le plan d'action fédéral belge sur « La responsabilité des entreprises en Belgique » adopté en 2006⁸³.⁸⁴

Cette standardisation permet de légitimer les exigences de la responsabilité sociétale des entreprises à deux niveaux. Les institutions internationales ayant adopté ces instruments de référence sont, d'abord, souvent dépourvues de pouvoir de sanction, mais disposent d'une autorité morale qu'elles leur communiquent. De nombreux acteurs tels que les entreprises, les syndicats, les O.N.G et autres représentants de la société civile collaborent, ensuite, à l'élaboration de ces modèles. Ils peuvent, dès lors, tenter d'influencer le contenu réel de ce droit non-étatique de la R.S.E. Elle a également fait apparaître des lignes directrices en la matière : une exigence de transparence, la mise en place de mécanismes extrajudiciaires de réclamation ou encore l'exigence de diligence raisonnable.⁸⁵

Cette dernière mérite un peu plus d'attention. En quelque matière que ce soit, les entreprises responsables mettent en place un programme de diligence raisonnable. En vertu des principes directeurs de l'O.C.D.E., celui-ci s'entend comme le « *processus qui, en tant que partie intégrante de leurs systèmes de prise de décision et de gestion des risques, permet aux entreprises d'identifier, de prévenir et d'atténuer les incidences négatives, réelles ou potentielles, de leurs activités, ainsi que de rendre compte de la manière dont elles abordent cette question*⁸⁶ ». Ce programme repose donc sur l'évaluation des risques, leur intégration dans le fonctionnement de l'entreprise, la mise en place d'un système permettant d'en contrôler l'effectivité et sur la communication interne et externe du processus et de ses résultats.⁸⁷

⁸⁰ O.C.D.E., *Corporate Governance and the Financial Crisis : Key Findings and Main Messages*, juin 2009, <http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/43056196.pdf>; O.N.U., *Global compact*, <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles> (27 avril 2017).

⁸¹ OCDE (2011), *Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales*, éd. OCDE, 2011, <http://www.oecd.org/fr/daf/inv/mne/2011102-fr.pdf> (16 mai 2017), p. 15.

⁸² Commission européenne, Livre Vert, Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises, COM(2001), 0366, final.

⁸³ Plan d'action fédéral, Commission interdépartementale du développement durable (C.I.D.D.), *La R.S.E. en Belgique*, approuvé le 21 décembre 2006 par le gouvernement fédéral.

⁸⁴ R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p.880, 887.

⁸⁵ R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *op.cit.*, p.880-884.

⁸⁶ OCDE (2011), *Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales*, éd. OCDE, 2011, <http://www.oecd.org/fr/daf/inv/mne/2011102-fr.pdf> (16 mai 2017), point 14, p.27.

⁸⁷ R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *op.cit.*, p.882-883.

Les exigences de transparence et de diligence raisonnable peuvent ainsi s'exprimer par le phénomène des lanceurs d'alertes explicité ci-dessous, par la mise en place d'une fonction de compliance et par la publication de divers documents tels qu'une déclaration de principe sur la politique de l'entreprise en matière de responsabilité sociétale ou de rapports réguliers sur la mise en œuvre de cette politique. Ces publications sont une source importante d'informations, mais font l'objet d'une critique majeure : en l'absence de contrôle externe, leur fiabilité est remise en cause.⁸⁸

§2 : Les *wistleblowing*

Le phénomène des *wistleblowing*, des lanceurs d'alerte, prend de l'importance : les travailleurs dénoncent les mauvaises pratiques de l'entreprise telles que les violations de la loi, de l'éthique... Ces dénonciations peuvent se faire par la voie hiérarchique ou, dans un souci de confidentialité, via le service de compliance.⁸⁹

Une forme de *wistleblowing* externe voit également le jour et est devenue, aujourd'hui, un mode d'information courant du public, ayant permis de faire éclater au grand jour de nombreux scandales tels que Wikileaks, Luxleaks ou encore Publifin⁹⁰. Les membres de l'entreprise révèlent alors aux tiers, aux autorités publiques, aux médias, aux ONG, ... les agissements douteux des entreprises. Cette pratique est utile, mais néanmoins dangereuse pour les entreprises. Il n'existe, en effet, aucune garantie quant à la véracité et la qualité des informations fournies, ce qui peut nuire à la réputation de l'entreprise.⁹¹

La protection accordée par l'état aux lanceurs d'alerte constitue une des pierres angulaires du système. Les dispositifs d'évasion fiscale mis en place dans l'affaire *LuxLeaks* dont il a déjà été question ont été révélés par des lanceurs d'alerte. Ceux-ci se sont vus reconnaître ce statut au Luxembourg et ont pourtant été condamnés pour vol domestique, violation du secret professionnel, divulgation de secrets d'affaires, fraude informatique et blanchiment-détention, puisqu'ils avaient révélé des documents confidentiels auxquels ils avaient eu accès de par leur travail. Les juges ont ainsi écarté la protection des lanceurs d'alerte mise en place par la Cour Européenne des droits de l'Homme fondée sur la liberté d'expression. Cette affaire a mis en

⁸⁸ R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016,

⁸⁹ *Ibid.*, p.887.

⁹⁰ L. SWYSEN, « Mieux protéger les lanceurs d'alerte à Bruxelles », 5 février 2017, La Capitale, <http://bruxelles.lacapitale.be/40998/article/2017-02-05/mieux-protoger-les-lanceurs-dalerte-bruxelles>, (2 mai 2017).

⁹¹ R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *op.cit.*, p.884.

exergue le manque de protection des lanceurs d'alerte au niveau européen. Depuis, l'U.E. a adopté la directive 2016/943 dont le vingtième considérant précise que la protection des secrets d'affaire ne devrait pas s'appliquer lorsque la divulgation sert l'intérêt public en révélant une faute, un acte répréhensible ou une activité illégale et ne devrait donc pas entraver les activités des lanceurs d'alerte.⁹²

Sous-section 3 : Avantages, risques et limites

La mise en place d'une telle stratégie comporte de nombreux avantages pour la société dans son ensemble comme pour les entreprises. Elle s'inscrit dans la stratégie européenne tendant vers une croissance intelligente et durable et propose un socle de valeurs sur lequel bâtir une société solidaire.⁹³

Par la satisfaction des attentes de différentes parties prenantes, qu'il s'agisse du public, des médias, des états, des cocontractants, etc, elle peut avoir un impact positif sur la valeur actionnariale, améliorer l'image et la réputation de l'entreprise, fidéliser les clients, améliorer la gestion du risque, permettre un meilleur accès au marché des capitaux... Les entreprises seraient également plus innovantes, s'ouvriraient à de nouveaux services ou produits et à de nouveaux marchés. La mise en place d'un tel système permettrait une amélioration du moral et de la motivation des travailleurs, une diminution de l'absentéisme et des démissions, une augmentation de la productivité et de la diversité dans la composition des équipes, ... En matière environnementale, une politique de gestion responsable des activités et le recours aux technologies dites vertes permettraient une plus grande efficience dans l'utilisation des ressources et une limitation des coûts d'assurance liés aux activités des entreprises.⁹⁴

⁹² T. NADISIC, T. MELKONIAN, « Luxleaks : quand des juges évaluent les lanceurs d'alerte comme le font des dirigeants d'entreprise », 23 mars 2017, http://www.liberation.fr/debats/2017/03/23/luxleaks-quand-des-juges-evaluent-les-lanceurs-d-alerte-comme-le-font-des-dirigeants-d-entreprise_1557839 (2 mai 2017) ; F. REYNAUD, « «Luxleaks» : des lanceurs d'alerte jugés en appel après un « combat mené pour les autres » », 13 décembre 2016, http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2016/12/12/luxleaks-des-lanceurs-d-alerte-juges-en-appel-apres-un-combat-mene-pour-les-autres_5047814_4862750.html, (2 mai 2017).

⁹² R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p.902-903 ; Directive (UE) n°2016/943 du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2016 sur la protection des savoir-faire et des informations commerciales non divulgués (secrets d'affaires) contre l'obtention, l'utilisation et la divulgation illicites, considérant 20, L 157, du 15 juin 2016, p.5

⁹³ Commission européenne, Communication de la Commission au parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014, Com(2011), 681 final, p.4-5.

⁹⁴ D. N'GUYEN, P. GEROMONT, J.-Y. TROCHON, F. VINCKE, *L'entreprise face à la mondialisation : opportunités et risques*, Stratégies juridiques, Bruxelles, Bruylant, 2006, p.266 ; R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p.871 ; G. NERI-CASTRACANE, *Les règles de gouvernance d'entreprise comme moyen de promotion de la responsabilité sociale de l'entreprise, réflexion sur le droit suisse dans une perspective internationale*, coll. Genevoise, Genève-Zurich-Bâle, Schulthess, 2016, p.77 ; Commission européenne, Communication de la Commission au parlement européen, au Conseil, au

Un enjeu important réside dans la mise en place d'une stratégie de R.S.E. comme mode de gestion des risques. Par leurs activités, les entreprises s'exposent à différents risques dont le risque de condamnation judiciaire, mais aussi le risque opérationnel puisqu'un projet est susceptible de prendre du retard suite à des conflits avec les victimes de violations environnementales ou des droits de l'Homme par exemple. Dans cette optique, une politique de gestion responsable du risque environnemental, par exemple, permet d'éviter d'éventuelles condamnations à la réparation de dégradations environnementales qui engendreraient des coûts considérables pour les entreprises.⁹⁵

Contrairement à la régulation étatique, l'autorégulation est le résultat d'un consensus et d'une adoption individuelle de la règle. Dès lors, celle-ci est supposée être mieux appliquée que la norme légale, résultat d'un processus étatique, plus rigide. La rédaction d'une charte, par exemple, permet à l'entreprise d'affirmer ses valeurs et sa culture.⁹⁶

Cette démarche comporte néanmoins certains risques pour les entreprises. En effet, en cas de non-respect des engagements souscrits vis-à-vis des groupes de pression, ceux-ci porteront ce manquement à la connaissance de l'opinion publique internationale, ce qui affectera leur image, leur réputation et parfois même leur cours de bourse.⁹⁷

Les démarches volontaires connaissent aussi une limite en ce sens qu'un encadrement pourrait en garantir l'effectivité. Il apparaît que, malgré que la société civile exige de plus en plus le respect des engagements des entreprises, le contrôle interne de ce respect présente plusieurs failles. Peut-il véritablement être efficient lorsque son indépendance et son professionnalisme ne sont pas garantis ou lorsque les résultats ne sont pas publiés ?⁹⁸

La mise en œuvre des principes de la R.S.E., comme des réglementations obligatoires, se voit limitée par la compétition régnant, entre états, dans le monde globalisé qui est le nôtre. Une action coordonnée des Etats semble donc nécessaire pour créer un cadre de référence minimum

Comité économique et social européen et au Comité des régions, Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014, Com(2011), 681 final, p.4.

⁹⁵ R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p.871 ; G. NERI-CASTRACANE, *Les règles de gouvernance d'entreprise comme moyen de promotion de la responsabilité sociale de l'entreprise, réflexion sur le droit suisse dans une perspective internationale*, coll. Genevoise, Genève-Zurich-Bâle, Schulthess, 2016, p.86-87 et 86-87.

⁹⁶ D. N'GUYEN, P. GEROMONT, J.-Y. TROCHON, F. VINCKE, *L'entreprise face à la mondialisation : opportunités et risques*, Stratégies juridiques, Bruxelles, Bruylant, 2006, p.284-287.

⁹⁷ D. N'GUYEN, P. GEROMONT, J.-Y. TROCHON, F. VINCKE, *L'entreprise face à la mondialisation : opportunités et risques*, *op.cit.*, p.273-274.

⁹⁸ F.-G. TREBULLE, « Responsabilité sociale des entreprises, quelle réalité derrière les mots ? », *R.A.E. – L.E.A.*, 2003-2004/4, p.564.

pour les entreprises. Sans cela, comment espérer que les entreprises prennent l'initiative d'agir au-delà du droit, au risque de perdre en compétitivité ? ⁹⁹

Sous-section 4 : Incitations et sanctions

§1 : Le marché

Le marché intègre des considérations de R.S.E. dans ses mécanismes par divers moyens. Les consommateurs, travailleurs et investisseurs accordent de plus en plus d'importance à l'éthique et aux valeurs proclamées par les entreprises. Dès lors, ces opérateurs économiques vont imposer aux entreprises, par une sorte de rapport de force, via trois marchés, un comportement socialement responsable. Le marché des produits tout d'abord, avec l'apparition des certifications éthiques, environnementales, des labels, sans oublier les boycotts organisés par les O.N.G. Le marché des titres ensuite, avec le développement de l'investissement socialement responsable, les agences de notation et les éditeurs éthiques, et le marché du travail, pour finir, car pour attirer une certaine partie de l'élite professionnelle, les entreprises doivent se présenter de manière honorable et responsable.¹⁰⁰

Qu'il s'agisse des consommateurs, des investisseurs, ou des travailleurs, soucieux d'intégrer des critères éthiques dans leurs choix, ils ont, à ce titre, besoin d'informations. La transparence des entreprises sur leurs valeurs et engagements éthiques est alors indispensable et peut se voir assurée par des mesures de publicité ou par les labels qui permettent de certifier que les produits ou services ont été conçus dans le respect de certaines normes, ceci étant vérifié par un organisme de certification.¹⁰¹

Ces mêmes acteurs disposent d'un pouvoir de sanction dans la mesure où ils peuvent faire pression sur les entreprises pour qu'elles adoptent des comportements conformes à leurs attentes. Les investisseurs peuvent désinvestir et les consommateurs et les travailleurs peuvent se tourner vers la concurrence. Les organismes de certification peuvent octroyer ou retirer le

⁹⁹ A. PIRLOT, « Les interactions entre la fiscalité et la responsabilité sociétale des entreprises – Au-delà de la planification fiscale, la fiscalité environnementale comme lieu d'expression de la R.S.E. ? », *Ann. Dr.*, 2014, n°3, p. 394.

¹⁰⁰ R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p. 872-875 ; A. LAMINE, « Les accords d'entreprise transnationaux : paradigme d'un discours R.S.E. régénéré ? », *Ann. Dr.*, vol.74, 2014, n°3, p.323-325 ; G. NERI-CASTRACANE, *Les règles de gouvernance d'entreprise comme moyen de promotion de la responsabilité sociale de l'entreprise, réflexion sur le droit suisse dans une perspective internationale*, coll. Genevoise, Genève-Zurich-Bâle, Schulthess, 2016, p.82-83.

label aux conditions qu'ils fixent. La R.S.E. n'est donc pas complètement dépourvue de sanctions, celles-ci sont, par contre, plus économiques que juridiques.

On peut donc dire que les entreprises se voient contraintes, via la sanction ou la récompense, d'animer une politique volontaire de R.S.E. puisque les autorités publiques et divers acteurs privés guident leurs actions par la mise en place de labels, l'adoption de recommandations, etc. Et ce, dans la perspective finale de réaliser des profits puisque la responsabilité sociétale est intimement liée à un actif immatériel extrêmement important au sein d'une entreprise : sa réputation.¹⁰²

Les études menées en la matière concluent néanmoins à des résultats trop divergents que pour en déduire une véritable corrélation entre la performance financière et la mise en place de stratégies R.S.E. Elles tendent à affirmer une certaine corrélation positive sur un plan général, mais non vérifiable pour les entreprises individuellement.¹⁰³

Certaines études avancent néanmoins qu'une non-conformité réglementaire pourrait entraîner une sous-performance sur le long terme, mais une incertitude persiste quant à l'éventuel apport, en termes de performance, d'une conformité réglementaire simple, sans qu'il soit question d'aller au-delà de la loi. Il apparaît néanmoins que, s'il y a surcroît de performance, celui-ci résulterait de la qualité des systèmes internes développés par l'entreprise pour générer la conformité. En effet, une organisation efficace diminue les risques de non-conformité et augmente la valeur de l'entreprise.¹⁰⁴

§2 : Le droit étatique

La globalisation engendre une sorte de pluralisme juridique¹⁰⁵ dans la mesure où la réglementation adoptée par les autorités publiques se voit complétée, ou concurrencée, par les

¹⁰² R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p.871-872. ; E. MALHERBE, *Vers une compliance maîtrisée – de la pression réglementaire à l'opportunité*, Waterloo, Kluwer, 2009, p. 25.

¹⁰³ R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *op.cit.*, p.870 ; C. COLLARD, C. ROQUILY, *La performance juridique : pour une vision stratégique du droit dans l'entreprise*, Paris, éd. Lextenso, 2010, p.187.

¹⁰⁴ C. COLLARD, C. ROQUILY, *La performance juridique : pour une vision stratégique du droit dans l'entreprise*, *op.cit.*, p.184-186.

¹⁰⁵ « *À l'origine, le pluralisme juridique caractérise la coexistence au sein d'un même ordre juridique d'un droit principal imposé (celui du pouvoir colonial, central) ou adopté (celui d'un pouvoir économique, institutionnel ou néo-colonial-modèle) avec des groupes de normes (souvent d'origine coutumière ou religieuse) en vigueur et respectées comme telles par les organes d'application et de contrôle du droit.* » *J.D.E.*, 2011, n°175, p.4.

normes émises par l'entreprise. Ce nouvel ordre économique privé se fonde sur l'autorégulation et la contractualisation. Les entreprises s'autoproclament alors législateur sur leur espace.¹⁰⁶

Certains avancent le manque d'efficacité de cette autorégulation pour justifier un retour à l'interventionnisme étatique. Ils perçoivent les initiatives en matière de responsabilité sociétale comme un moyen d'éviter une intervention étatique contraignante. Il faut admettre que de telles initiatives font souvent leur apparition après de gros scandales, susceptibles de donner lieu à des interventions étatiques. D'autres estiment qu'il faudrait adopter un traité international en la matière, pour remplacer les principes directeurs de l'O.C.D.E. Ceux-ci sont bien conçus, mais l'absence de sanction en cas de non-observation des principes édictés, malgré le réseau des « Points de contact nationaux¹⁰⁷ » mis en place, nuit à leur efficacité.¹⁰⁸

Il est aujourd'hui admis que l'état dispose d'une certaine influence sur les comportements des entreprises par la mise en place de politiques incitatives en matière de fiscalité par exemple, ou par les critères utilisés lors de l'attribution de marchés publics. Les pouvoirs publics pourraient néanmoins emprunter d'autres voies.¹⁰⁹

La coopération entre le droit non étatique de la R.S.E. et le droit étatique peut se faire de différentes manières. Elle peut d'abord être consentie, voire recherchée. Tel est le cas lorsque, dans un contrat, les entreprises s'engagent à respecter des règles relevant du droit non étatique de la R.S.E. qui, restant autonome, se voit indirectement pourvu des sanctions et modalités de la sanction étatique.¹¹⁰ L'intervention de l'Etat peut également se faire sans le consentement des entreprises. Tel serait par exemple le cas si l'Etat obligeait les entreprises adoptant un code de conduite à respecter les engagements qu'elles y auraient pris. Les pouvoirs publics pourraient également adopter un modèle de code de conduite susceptible de servir de référence quant à la définition de l'entreprise prudente et diligente, en matière de responsabilité civile. Les

¹⁰⁶ I. DAUGAREILH, « Responsabilité sociale des entreprises transnationales : analyse critique et prospective juridique », *J.D.E.*, 2011, n°175, p.4-5.

¹⁰⁷ L'O.C.D.E. a mis en place, en 2000, une procédure de plainte de circonstances spécifiques. Toute personne intéressée peut soumettre à un Point de Contact national une question ou une plainte concernant la mise en œuvre des principes directeurs. Le P.C.N. tente alors que les parties s'entendent sur les questions soulevées via des médiations ou des conciliations par exemple, et publie un communiqué ou des recommandations quant aux questions discutées. Voir E. de CANNART d'HAMALE, « La responsabilité sociale des entreprises, soft law ou hard law », *J.T.*, 2007, p.420.

¹⁰⁸ R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p.876 ; N HACHEZ, « Responsabilité sociale des entreprises : l'Union avance-t-elle à reculons ? », *J.D.E.*, 2016, p.383

¹⁰⁹ R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *op.cit.*, p.890.

¹¹⁰ E. de CANNART d'HAMALE, « La responsabilité sociale des entreprises, soft law ou hard law », *J.T.*, 2007, p.419.

entreprises seraient alors soumises à une obligation de moyen de tenter de prévenir les impacts sociaux et environnementaux négatifs de leurs activités par la mise en place de diverses mesures. Une autre possibilité serait que l'état incorpore, dans son droit, des exigences substantielles tirées des modèles de référence en la matière, dans le but d'en imposer le respect de manière générale et abstraite.¹¹¹

C'est dans cette optique que l'Union européenne a adopté la directive 2014/95¹¹² qui impose à certaines grandes entreprises la publication, dans leur rapport de gestion ou dans un document distinct sous conditions, d'une déclaration non financière, comprenant diverses informations relatives aux questions environnementales et sociales, au respect des droits de l'Homme, etc. Doivent entre autres y être mentionnés, concernant ces questions, les politiques appliquées par l'entreprise sur ces sujets, les risques liés aux activités ainsi que la manière dont ils sont gérés.

L'Union européenne tend donc vers plus de transparence, et vers plus d'intervention étatique dans le sens où les grandes entreprises doivent publier un rapport contenant certaines données relatives à leur politique de R.S.E ou expliquer les raisons justifiant la non-publication de la déclaration, en application du principe *comply or explain* déjà retenu par la directive 2006/46 en matière de *corporate governance*. Les entreprises restent libres de publier ces informations ou non et ne sont susceptibles que d'encourir les sanctions du droit non-étatique. Cette directive, tendant à répondre au manque de contrôle externe en la matière, prévoit que le commissaire vérifie l'existence de la déclaration non financière, la présence des informations requises et rend un avis sur l'évaluation des résultats de ses politiques et des principaux risques liés aux activités de l'entreprise concernée.¹¹³

Dans le même ordre d'idée, l'Union européenne est intervenue pour garantir que les informations diffusées par les entreprises en la matière soient véridiques et conformes aux exigences qui s'imposent à toute communication publicitaire en général. La directive

¹¹¹ N. HACHEZ, « Responsabilité sociale des entreprises : l'Union avance-t-elle à reculons ? », *J.D.E.*, 2016, p.380 ; A. LAMINE, « Les accords d'entreprise transnationaux : paradigme d'un discours R.S.E. régénéré ? », *Ann. Dr.*, vol.74, 2014, n°3, p.325

¹¹² Directive (UE) 2014/95/UE du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes, *J.O.U.E.*, du 15 novembre 2014, p.1-9.

¹¹³ R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p.893-894 ; Directive (UE) 2014/95/UE du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes, art. 1, *J.O.U.E.*, L330, du 15 novembre 2014, p.1-9.

2005/29¹¹⁴ prohibe toute pratique commerciale trompeuse, entendue comme étant toute pratique « *contraire aux exigences de la diligence professionnelle (et altérant ou étant susceptible d'altérer) de manière substantielle le comportement économique, par rapport au produit, du consommateur moyen qu'elle touche, ou auquel elle s'adresse, ou du membre moyen du groupe lorsqu'une pratique commerciale est ciblée vers un groupe particulier de consommateurs*¹¹⁵ ». L'annexe I de cette directive comporte une liste des pratiques réputées déloyales en toutes circonstances. Y sont inclus le fait, pour un professionnel, de se prétendre signataire d'un code de conduite alors qu'il ne l'est pas, d'afficher un certificat, un label de qualité ou un équivalent sans avoir obtenu l'autorisation nécessaire et d'affirmer qu'un code de conduite a reçu l'approbation d'un organisme public ou autre alors que ce n'est pas le cas¹¹⁶. Une pratique est également réputée trompeuse si elle amène ou est susceptible d'amener le consommateur moyen à prendre une décision commerciale qu'il n'aurait pas prise autrement et qu'elle implique le non-respect, par le professionnel, d'engagements fermes et vérifiables contenus dans un code de conduite par lequel il s'est engagé à être lié à condition qu'il indique, dans le cadre d'une pratique commerciale, qu'il est lié par ce code.¹¹⁷

Il n'est pas, ici, question que l'Etat porte un jugement d'opportunité sur les engagements pris par les entreprises. Ces deux directives tendent seulement à ce que les entreprises communiquent sur la question de manière honnête et explicite. Il me semble, à ce titre, regrettable que l'obligation de publication d'une déclaration non financière se limite aux entreprises « *dépassant, à la date de clôture de leur bilan, le critère du nombre moyen de 500*

¹¹⁴ Directive (CE) n°2005/29/CE du Parlement européen et du Conseil du 11 mai 2005 relative aux pratiques commerciales déloyales des entreprises vis-à-vis des consommateurs dans le marché intérieur et modifiant la directive 84/450/CEE du Conseil et les directives 97/7/CE, 98/27/CE et 2002/65/CE du Parlement européen et du Conseil et le règlement (CE) n°2006/2004 du Parlement européen et du Conseil, *J.O.U.E.*, L 149, du 11 juin 2005, p.22-39.

¹¹⁵ Directive (CE) n°2005/29/CE du Parlement européen et du Conseil du 11 mai 2005 relative aux pratiques commerciales déloyales des entreprises vis-à-vis des consommateurs dans le marché intérieur et modifiant la directive 84/450/CEE du Conseil et les directives 97/7/CE, 98/27/CE et 2002/65/CE du Parlement européen et du Conseil et le règlement (CE) n°2006/2004 du Parlement européen et du Conseil, art. 5, *J.O.U.E.*, L 149, du 11 juin 2005, p.27.

¹¹⁶ Directive (CE) n°2005/29/CE du Parlement européen et du Conseil du 11 mai 2005 relative aux pratiques commerciales déloyales des entreprises vis-à-vis des consommateurs dans le marché intérieur et modifiant la directive 84/450/CEE du Conseil et les directives 97/7/CE, 98/27/CE et 2002/65/CE du Parlement européen et du Conseil et le règlement (CE) n°2006/2004 du Parlement européen et du Conseil, Annexe I 1) à 3), *J.O.U.E.*, L 149, du 11 juin 2005, p.28.

¹¹⁷ Directive (CE) n°2005/29/CE du Parlement européen et du Conseil du 11 mai 2005 relative aux pratiques commerciales déloyales des entreprises vis-à-vis des consommateurs dans le marché intérieur et modifiant la directive 84/450/CEE du Conseil et les directives 97/7/CE, 98/27/CE et 2002/65/CE du Parlement européen et du Conseil et le règlement (CE) n°2006/2004 du Parlement européen et du Conseil, article 6, *J.O.U.E.*, L 149, du 11 juin 2005, p.28 ; L. CAUCHETEUX, M. ROEGIERS, « La responsabilité sociétale des entreprises (RSE) au regard des pratiques commerciales », *R.D.C.*, 2015/7, p.654-665.

*salariés sur l'exercice*¹¹⁸ ». En effet, les entreprises ne tombant pas dans le champ d'application de cet article n'ont aucune obligation de communiquer avec le public. Il pourrait sembler déraisonnable d'imposer à toute entreprise la publication d'un tel rapport. En effet, cela engendre notamment des frais administratifs, que toute entreprise ne peut engager, surtout en ces temps difficiles. Il me semble par contre important, sans les y obliger, de les y inciter.

Section 2 : La gouvernance d'entreprise

Sous-section 1 : La corporate governance

§1 : Evolution du concept

La *corporate governance*, ou gouvernance d'entreprise s'inscrit dans un mouvement, plus large, de responsabilisation des entreprises et de meilleure gestion. Elle se définit comme « *l'ensemble des règles et des pratiques qui régissent les relations entre les dirigeants et les actionnaires des sociétés, ainsi que d'autres parties prenantes, comme les salariés et les créanciers* »¹¹⁹

C'est, à l'origine, une théorie américaine de l'agencement des organes de la société. Elle est née suite aux critiques quant au pouvoir détenu par les managers dans le cadre de la théorie de l'agence notamment, et tend donc à redonner du pouvoir aux actionnaires. Ces derniers étant animés par la volonté de maximiser la valeur actionnariale, elle a connu quelques dérives.¹²⁰ Centrée sur la structure de l'entreprise et l'information au départ, dimension interne à l'entreprise, elle s'est, petit à petit, intéressée aux objectifs poursuivis par celle-ci et a alors développé une dimension externe en intégrant les relations avec les parties prenantes.¹²¹

La gouvernance d'entreprise belge s'articule autour de différents axes. Le premier concerne la transparence et la diffusion d'informations en temps utile sur tous les sujets importants dont la

¹¹⁸ Directive n°2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, art. 19bis, *J.O.U.E.*, L182, du 29 juin 2013, p.19-76 ; Directive (UE) 2014/95/UE du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes, art. 1, *J.O.U.E.*, du 15 novembre 2014, p.4-5.

¹¹⁹ D. N'GUYEN, P. GEROMONT, J.-Y. TROCHON, F. VINCKE, *L'entreprise face à la mondialisation : opportunités et risques*, Stratégies juridiques, Bruxelles, Bruylant, 2006, p.253.

¹²⁰ F. VINCKE, « Le dirigeant d'entreprise, ses multiples profils » in *Dirigeant d'entreprise : un statut complexe aux multiples visages*, séminaire organisé à Liège le jeudi 6 mai 1999, coll. commission droit et vie des affaires, faculté de droit de Liège. Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 9 ; K. BYTTEBIER, P. PIU, S. ROELAND, *Corporate Governance – Eigendom, bestuur en contrôle van vennootschappen*, Anvers, Maklu, 2003, p.17.

¹²¹ K. BYTTEBIER, P. PIU, S. ROELAND, *Corporate Governance – Eigendom, bestuur en contrôle van vennootschappen*, *op.cit.*, p.17-18.

situation financière et le gouvernement de l'entreprise. Le second se concentre sur le rôle du conseil d'administration comme étant chargé du pilotage stratégique de l'entreprise et de la surveillance de la gestion. Le dernier met en place les fondements d'un régime efficace de gouvernement d'entreprise en définissant une répartition claire des responsabilités entre les différentes instances¹²².

§2 : Quelques instruments de *corporate governance*

I. Au niveau international

1 : L'Organisation de Coopération et de Développement Economique.

En 1999, l'O.C.D.E. a publié les « Principes de gouvernement d'entreprise de l'O.C.D.E. ». Ceux-ci sont devenus une référence en matière de gouvernance d'entreprise et ont servi d'inspiration à de nombreuses autres initiatives. Suite à la crise financière de 2008, des lacunes y ont été mises en exergue et l'O.C.D.E. a alors publié un rapport de « gouvernement d'entreprise et crise financière – Conclusions principales et messages clés » pour y remédier.¹²³ Ces principes directeurs n'ont cessé d'évoluer dans le but de promouvoir plus de transparence, de surveillance de la part du conseil d'administration et de respect des actionnaires et parties prenantes essentielles.

Les Principes directeurs de l'O.C.D.E. à l'intention des entreprises multinationales sont des recommandations destinées aux multinationales concernant différents sujets tels que les droits de l'Homme, l'environnement, la fiscalité... Ils tendent à inciter les entreprises à adopter une conduite responsable dans le contexte international. Ils ne sont pas contraignants, leur application par les entreprises est donc volontaire, et ils ne priment pas sur les législations nationales. Les gouvernements encouragent néanmoins les entreprises à les respecter.¹²⁴

2 : Au niveau de l'Union Européenne

En 2012, la Commission européenne a publié un plan d'action exposant les initiatives qu'elle comptait mettre en œuvre pour améliorer la gouvernance d'entreprise et le droit des sociétés. Ce plan s'articulait autour de trois piliers : la transparence des entreprises à l'égard des investisseurs et du public et au sein des entreprises elles-mêmes pour commencer, l'implication

¹²² D. N'GUYEN, P. GEROMONT, J.-Y. TROCHON, F. VINCKE, *L'entreprise face à la mondialisation : opportunités et risques*, Stratégies juridiques, Bruxelles, Bruylant, 2006, p.254-256

¹²³ OCDE, *Corporate Governance and the Financial Crisis : Key Findings and Main Messages*, Juin 2009, <http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/43056196.pdf> (16 mai 2017)

¹²⁴ OCDE (2011), *Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales*, éd. OCDE, 2011, <http://www.oecd.org/fr/daf/inv/mne/2011102-fr.pdf> (16 mai 2017), p.19-21

des actionnaires dans la gouvernance d'entreprise ensuite et, pour finir, la simplification des opérations transfrontalières pour soutenir la croissance des entreprises et leur compétitivité.¹²⁵

L'Union avait déjà, en 2006, adopté une directive imposant aux sociétés cotées de fournir des informations quant à leur adhésion à un code de gouvernement d'entreprise¹²⁶. En avril 2014, la Commission propose une Recommandation sur la qualité de l'information et la gouvernance d'entreprise¹²⁷.

II. En Belgique

La Belgique a suivi le mouvement et deux principaux codes de *corporate governance* ont vu le jour. Le Code Buysse¹²⁸ tout d'abord, adresse des recommandations aux entreprises non cotées. Le Code Lippens¹²⁹ s'adresse, lui, aux sociétés dont les actions sont cotées sur un marché réglementé.

Ces codes fonctionnent selon le principe de *Comply or explain*, comme dans de nombreux autres pays. Si les entreprises ne suivent pas les recommandations du Code mis en place, elles doivent publier, dans leur rapport annuel, une note explicative dans laquelle elles détaillent les motifs de ce non-respect.¹³⁰

Section 2 : Une entreprise « fiscalement » responsable

La fraude, l'évasion et l'abus fiscal sont les manifestations de la volonté des entreprises de ne pas remplir leurs obligations envers la société. Il semble en effet difficile de qualifier ces phénomènes autrement que d'égoïstes puisque les entreprises considèrent leurs intérêts comme plus importants que ceux de la société, qui attend que les taxes soient payées et qui permet à

¹²⁵ Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, Plan d'action : droit européen des sociétés et gouvernance d'entreprise – un cadre juridique moderne pour une plus grande implication des actionnaires et une meilleure viabilité des entreprises, Com(2012), 740/2.

¹²⁶ Directive (CE) n°2006/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2006 modifiant les directives du Conseil 78/660/CEE concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, 83/349/CEE concernant les comptes consolidés, 86/635/CEE concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des banques et autres établissements financiers et 91/673/CEE concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurance, art.1, J.O.U.E., L224, du 16 août 2006, p.3.

¹²⁷ Recommandation n°2014/208/UE de la Commission du 9 avril 2014 sur la qualité de l'information sur la gouvernance d'entreprise (« appliquer ou expliquer »), J.O.U.E., L/109, du 12 avril 2014, p.43-47.

¹²⁸ Commission *corporate governance*, Code de *corporate governance* pour les entreprises non cotées de l'UCM et de l'UNIZO, Code Buysse II, Bruxelles, 2009.

¹²⁹ Commission *corporate governance*, Code belge de gouvernance d'entreprise 2009, Bruxelles, 2009.

¹³⁰ D. N'GUYEN, P. GEROMONT, J.-Y. TROCHON, F. VINCKE, *L'entreprise face à la mondialisation : opportunités et risques*, Stratégies juridiques, Bruxelles, Bruylant, 2006, p.263.

l'entreprise d'exercer ses activités sur son territoire. Il est donc impossible de mettre des dispositifs frauduleux ou d'évasion fiscale en place tout en se disant responsable.¹³¹

Pour être responsable, une entreprise doit payer ses impôts en temps et en heure. C'est ce que certains appellent *Tax Compliance*. Il ne s'agit pas d'exiger d'une entreprise qu'elle paye plus que ce qu'elle doit, seulement qu'elle paye ce qui devrait être dû au regard de l'esprit et du texte de la loi. Cette conception repose simplement sur l'idée que le paiement de l'impôt est une obligation envers la société applicable à toutes les entreprises. Le paiement doit refléter la valeur réelle créée par la société sur le territoire d'un état donné.¹³²

Il ne s'agit pas non plus de bannir la planification fiscale : la loi fiscale est le reflet de la complexité de notre monde actuel et laisse donc au contribuable différentes possibilités. Le choix de structures visant à diminuer la charge fiscale est légitime et même inhérent à une bonne gestion des entreprises du moment que l'option choisie est clairement permise par la loi, s'entendant comme la lettre et l'esprit de la loi.¹³³

L'intérêt d'une bonne gouvernance fiscale se voit renforcé par les risques qu'engendrent les stratégies d'optimisation. En effet, diverses dispositions légales telles que l'article 344 du C.I.R.92 imposant aux entreprises de ne recourir qu'à des structures juridiques reflétant une certaine réalité économique.¹³⁴

Sous-section 1 : La responsabilité sociétale en matière de fiscalité

§1 : Les principes

À l'origine, la fiscalité ne rentrait pas dans le champ de la R.S.E., comme s'il n'était pas envisageable de laisser aux entreprises une marge de manœuvre en la matière. La fiscalité ne semble pas, à priori, être un domaine propice au développement d'actions volontaires. En effet, l'impôt se définit comme un prélèvement pratiqué par voie d'autorité. De plus, l'objectif premier de la fiscalité est de générer des revenus au bénéfice de l'état, ce qui semble

¹³¹ Tax Research UK, Ethics Briefing, Tax and Corporate Responsibility, <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/TaxCSR.pdf>, (27 avril 2016)

¹³² Tax Research, Ethics Briefing, Tax and Corporate Responsibility, <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/TaxCSR.pdf>, (27 avril 2016)

¹³³ Tax Research UK, Tax Briefing, Tax avoidance, evasion, compliance and planning, <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/TaxLanguage.pdf>, (27 avril 2017)

¹³⁴ J. MALHERBE, « Responsabilité sociale de l'entreprise et fiscalité » in *Droit des affaires et sociétés. Actualités et nouveaux enjeux*, (sous la dir. de J. MALHERBE et E-J NAVEZ), Limal, Anthémis, 2013, p.17-18.

incompatible avec l'objectif de maximisation du profit caractérisant traditionnellement les entreprises.¹³⁵

Et pourtant, la fiscalité n'est pas un domaine rigide au point que les entreprises n'y disposent d'aucune marge de manœuvre. En effet, les dispositions fiscales ne leur imposent pas de poser des actes précis, elles ne font que soumettre des actes déterminés à un impôt. Dès lors, la liberté des entreprises trouve à s'exprimer dans le choix des structures qu'elles mettent en place. La pratique montre qu'il existe une tendance à diminuer l'impôt par la mise en place de diverses constructions juridiques permettant d'éviter l'impôt ou d'obtenir un avantage fiscal. C'est ici qu'intervient la responsabilité sociétale puisque, par ces pratiques, les entreprises disposent d'une liberté d'action dans le choix des structures qu'elles mettent en place et dérogent alors, souvent, à l'esprit de la loi. L'administration fiscale peut alors être considérée comme l'actionnaire minoritaire le plus important de chaque entreprise, partie prenante participant au bénéfice sans prendre part à la direction ou détenir des parts du capital.¹³⁶

L'aspect fiscal devient un élément incontournable en la matière à une époque où la société civile est soumise à une pression fiscale croissante et s'attend à voir les entreprises contribuer de façon significative à l'intérêt général. Plusieurs entreprises en ont d'ailleurs fait l'expérience dont Starbuck qui, suite à une chute de ses ventes, a consenti au paiement d'un impôt légalement non dû au Royaume-Uni pour améliorer son image et sa réputation. L'entreprise, bénéficiant d'exemptions fiscales, n'y payait pas d'impôt, ce qui a déclenché une hostilité à l'égard de la marque.¹³⁷

§2 : Instruments

I. Droit non étatique

Les entreprises pourraient s'engager à respecter diverses normes fiscales promouvant une sorte d'éthique fiscale. Les principes directeurs de l'O.C.D.E., par exemple, fournissent plusieurs recommandations, leur point XI en matière de fiscalité, plus particulièrement. Il recommande

¹³⁵ A. PIRLOT, « Les interactions entre la fiscalité et la responsabilité sociétale des entreprises – Au-delà de la planification fiscale, la fiscalité environnementale comme lieu d'expression de la R.S.E. ? », *Ann. Dr. Louvain*, 2014, n°3, p.388-392.

¹³⁶ M. DEBRUYNE, « Fiscalité, Relation de Confiance et Responsabilité Sociale de l'Entreprise », *Revue de Management et de Stratégie*, 2016, 5 :2, p.103-110 ; J.-L. ROSSIGNOL, « Taxation : A New Corporate Governance Instrument in France ? », *Intertax*, 2010, vol.38, p.462.

¹³⁷ M. DEBRUYNE, « Fiscalité, Relation de Confiance et Responsabilité Sociale de l'Entreprise », *op.cit.*, p.103-110 ; G. de VOGÜÉ et J. PELLEFIGUE, « Fiscalité, éthique, réputation : vers une nouvelle ère ? », *Le Monde*, 14 octobre 2014, http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/10/14/fiscalite-ethique-reputation-vers-une-nouvelle-ere_4506102_4862750.html (21 mai 2017).

aux entreprises d'acquitter leurs impôts en temps et en heure, de respecter la lettre et l'esprit des dispositions fiscales, de communiquer les informations pertinentes pour la détermination de l'impôt, de se conformer au principe de pleine concurrence en matière de prix de transfert, etc. Une entreprise ne pourrait donc pas structurer ses opérations de manière à obtenir des résultats fiscaux sans rapport aucun avec les conséquences économiques de l'opération.¹³⁸

On observe ici que le droit non étatique de la R.S.E. peut venir appuyer et renforcer le droit étatique. Notre monde ayant été secoué récemment par divers scandales dont l'affaire Luxleaks et par les campagnes d'ONG notamment, les acteurs de la responsabilité sociétale des entreprises tendent à faire respecter le droit fiscal au-delà de la lettre de ses dispositions, en faisant primer, sur celles-ci, l'esprit de la loi.

Les entreprises peuvent également prendre des engagements individuels en matière de coopération, de transparence et de discipline fiscale. Elles peuvent, dans leurs chartes et codes de conduite, s'engager à limiter le choix de la voie la moins imposée, à ne pas mettre en place des constructions juridiques à la limite de la légalité dans le but de réduire leur charge fiscale. Il n'est, ici, plus question de s'engager à respecter des instruments déjà existants en la matière, mais de formuler un engagement propre à chaque société, de respecter divers principes ou valeurs.

II. Droit étatique

L'intervention étatique en la matière est axée sur la transparence.

En matière de prix de transfert par exemple, selon l'O.C.D.E., chaque entité doit transmettre trois documents. Un *master file* comportant une description du groupe, de ses activités, de sa politique de prix de transfert dans le but de permettre à l'administration fiscale d'avoir un aperçu correct des activités du groupe, un *local file* contenant des informations détaillées sur les transactions intra-groupe considérées comme importantes pour le régime d'imposition local de chaque pays et, pour finir, une déclaration pays-par-pays à fournir par la société-mère, chaque année, et dans chaque juridiction fiscale dans laquelle des activités sont exercées. Elle comporte des informations quant au chiffre d'affaires, au bénéfice avant impôt et à l'impôt des entreprises concernées, mais également quant à leur nombre d'employés, leur capital social, leur bénéfice non distribué,... en indiquant, pour chaque entité du groupe, la nature de ses activités.¹³⁹ Suivant

¹³⁸ OCDE (2011), *Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales*, éd. OCDE, 2011, <http://www.oecd.org/fr/daf/inv/mne/2011102-fr.pdf> (16 mai 2017), p.71-72.

¹³⁹ T VANWELKENHUYZEN, « Le rapport de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) : un train fou lancé dans le brouillard ? », *R.G.C.F.*, 2015/4-5, p.247-249 ;

l'impulsion du rapport BEPS, l'Union européenne a adopté la directive 2016/881 transposée par la loi-programme du 1^{er} juillet 2016¹⁴⁰ qui, intégrant ces obligations de documentations, vient accroître la transparence des entreprises quant à l'organisation de leurs activités.¹⁴¹

Les administrations, disposant de plus d'informations, sont en mesure de mettre en place des contrôles plus efficaces. Les entreprises, ne pouvant plus cacher leurs dispositifs d'évasion fiscale, devraient instaurer des politiques de gestion du risque fiscal¹⁴² plus responsables.¹⁴³

La communication de telles informations pourrait permettre d'évaluer la politique de responsabilité sociétale mise en place par les entreprises multinationales. Il s'avère cependant que les administrations fiscales sont tenues à des obligations de confidentialité dans la mesure où ces documents pourraient contenir des informations sensibles telles que des secrets commerciaux ou industriels. Face à ce constat, il paraît évident que ces documents ne pourraient être rendus publics. Il me semble, par contre, envisageable de transmettre une version édulcorée de ce rapport au public : les entreprises devraient alors transmettre des informations détaillées aux autorités de contrôle et un rapport contenant des informations générales au public, annexées au rapport de gestion. En imposant une telle obligation, l'Etat laisserait les entreprises libres de mettre ces dispositifs en place, mais celles-ci se verraient sanctionnées par le marché.¹⁴⁴

Il me semble regrettable que cette obligation d'information ne soit applicable qu'aux grands groupes d'entreprises multinationales puisque des critères de taille conditionnent ces obligations. La directive justifie ce champ d'application réduit en invoquant une utilisation des

¹⁴⁰ Loi progr. du 1^{er} juillet 2016, *M.B.*, 4 juillet 2016, p.40970.

¹⁴¹ Directive (UE) n°2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, considérant n°6, *J.O.U.E.*, L 146, du 3 juin 2016, p.9.

¹⁴² Une politique de gestion du risque fiscal s'entend de deux manières : la première se rapporte au non-respect des règles fiscales alors que la seconde concerne la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner. Il y a donc un risque de sanction, et un risque de perte d'opportunité. Certaines études ont mis en avant l'importance de la politique de gestion du risque fiscal au sein des entreprises. Voir M. DEBRUYNE, « Fiscalité, Relation de Confiance et Responsabilité Sociale de l'Entreprise », *Revue de Management et de Stratégie*, 2016, 5 :2, p.103-110 et J.-L. ROSSIGNOL, « Taxation : A Nex Corporate Governance Instrument in France ? », *Intertax*, 2010, vol.38, p.462.

¹⁴³ R. MURPHY, « Why is Country-by-Country financial reporting by Multinational Companies so important? », Tax Justice Network, <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/CountrybyCountryReporting.pdf>, (27 avril 2017)

¹⁴⁴ T. VANWELKENHUYZEN, « Le rapport de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) : un train fou lancé dans le brouillard ? », *R.G.C.F.*, 2015/4-5, p.250 ; J. MALHERBE, « Responsabilité sociale de l'entreprise et fiscalité », in *Droit des affaires et sociétés. Actualités et nouveaux enjeux*, (sous la dir. de J. MALHERBE et E.-J. NAVEZ), Limal, Anthémis, 2013, p.17.

ressources publiques efficaces et la réduction de la charge administrative pour les groupes d'entreprises multinationales.¹⁴⁵

Sous-section 2 : La Corporate Gouvernance comme outil de promotion de « l'entreprise fiscalement responsable »

§1: La transparence

Une intervention contraignante, instaurant des obligations de publication telles que celles existant en matière de prix de transfert ou comme la publication d'une déclaration non financière, pourrait sembler démesurée si son champ d'application n'était pas circonscrit à une minorité d'entreprises. La gouvernance d'entreprise apparaît alors comme un bon compromis entre l'intervention étatique contraignante et les processus entièrement volontaires.

Les Codes de gouvernance d'entreprise pourraient recommander aux entreprises de publier diverses informations quant aux transactions intra-groupes ou aux constructions juridiques mises en place à l'étranger, annexées au rapport annuel. Les entreprises ne pourraient se voir juridiquement sanctionnées en cas de non-publication de ces informations, mais elles devraient, en vertu du principe *comply or explain*, mentionner les raisons de cette absence de publication. Ces rapports seraient disponibles au public, et dès lors susceptibles d'influencer la réputation et l'image de l'entreprise. Une entreprise refusant de publier ces informations et justifiant sa décision par un motif peu convaincant ou une entreprise publiant ces informations et révélant ainsi une politique fiscale peu responsable pourrait voir son image ternie.

La gouvernance d'entreprise viendrait ainsi appuyer les stratégies de R.S.E. en incitant à la publication d'information et la R.S.E. renforcerait, à son tour, les obligations de *corporate governance*, en suscitant, via la pression du marché, la mise en place de structures internes efficaces et une gouvernance responsable. L'efficacité du mécanisme se voit augmentée par l'article 96 du Code des sociétés en ce qu'il impose déjà, aux sociétés cotées, de désigner le code de gouvernement d'entreprise qu'elles appliquent et d'expliquer les raisons pour lesquelles elles y dérogent. Pour plus d'effectivité, le législateur pourrait intervenir de manière similaire concernant les sociétés non cotées de sorte à ce qu'elles aient une obligation légale de publier ces informations ou d'expliquer la raison de la non-publication.

¹⁴⁵ Directive (UE) n°2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, considérant n°7, *J.O.U.E.*, L 146, du 3 juin 2016, p.9.

§2 : L'organisation du conseil d'administration

Il apparait évident, au vu de cet exposé, que le conseil d'administration doit tenir compte de la responsabilité sociétale de l'entreprise lorsqu'il prend une décision.

Les entreprises pourraient instaurer un comité de responsabilité sociétale. À côté des comités mis en place en vertu de la gouvernance d'entreprise en matière de rémunérations et de nomination des dirigeants ainsi que de contrôle du budget, le comité R.S.E. serait un moyen facilitant l'examen des décisions pouvant porter atteinte à la politique instaurée par l'entreprise. Les débats seraient plus efficaces, de meilleure qualité et orientés vers la R.S.E.¹⁴⁶

Ce système présente néanmoins quelques inconvénients. La fragmentation du travail qu'il engendrerait enfermerait la R.S.E. dans un comité alors que c'est une préoccupation transversale. La responsabilité sociétale prend, en effet, place dans divers domaines : qu'il s'agisse des rémunérations des dirigeants d'entreprise, de la gestion des risques... Elle engendrerait également des coûts administratifs supplémentaires. Ceux-ci ne sont néanmoins pas toujours jugés déraisonnables puisqu'on observe que certaines entreprises se dotent volontairement d'un comité R.S.E.¹⁴⁷

Face à ce constat, il semble que, pour des entreprises plus modestes, les décisions potentiellement discutables sur le plan de la responsabilité sociétale devraient être examinées par l'ensemble du Conseil d'administration.

Le contrôle du respect des engagements des entreprises devrait être l'œuvre d'agents indépendants et les résultats devraient être publiés et accessibles au public.

¹⁴⁶ G. NERI-CASTRACANE, *Les règles de gouvernance d'entreprise comme moyen de promotion de la responsabilité sociale de l'entreprise, réflexion sur le droit suisse dans une perspective internationale*, coll. Genevoise, Genève-Zurich-Bâle, Schulthess 2016, p.202-204

¹⁴⁷ *Ibid.*, p.204-206.

Chapitre 2 : L'aggravation de la responsabilité des dirigeants d'entreprise

Section 1 : La fonction de dirigeant

Le dictionnaire définit le dirigeant comme celui qui dirige, diriger étant défini à son tour comme conduire, mener, commander, donner telle ou telle orientation¹⁴⁸. Le dirigeant est donc une personne, physique ou morale, qui définit la stratégie de l'entreprise et décide de l'allocation des ressources en son sein.

On attend de lui qu'il respecte les normes, qu'il s'agisse des normes de bon comportement ou des normes juridiques. Il lui est donc demandé de respecter les exigences éthiques, les valeurs de notre Société. Cette exigence d'intégrité est supposée l'amener à évaluer la portée sociétale de son action et à prendre en compte d'autres intérêts que ceux des actionnaires. Certains établiront alors un code de conduite ou un code de bon comportement, énumérant les valeurs chères à l'entreprise et édictant ensuite des recommandations permettant de les préserver.¹⁴⁹

La direction de l'entreprise est exercée sous différentes dénominations : les dirigeants peuvent avoir le statut d'administrateurs, de membres du comité de direction, être salariés ou délégués à la gestion journalière. Le dirigeant peut également être une personne morale.

Sous-section 1 : Les administrateurs

L'administrateur est souvent considéré comme le mandataire de la société, malgré les controverses en la matière¹⁵⁰. Le contrat de mandat est encadré par les articles 1984 et suivants du Code civil. Le mandat peut se définir comme étant le contrat par lequel une personne est chargée de passer un acte juridique pour une autre personne qui l'accepte¹⁵¹. On applique généralement, sur le plan de la responsabilité, les règles du mandat aux administrateurs, sauf exception visée par le Code des sociétés ou la jurisprudence.¹⁵²

L'administrateur est membre du conseil d'administration (C.A.) de la société qui a un double pouvoir en vertu de l'article 522 du Code des sociétés. Il a d'abord un pouvoir de représentation via l'exécution d'actes juridiques par lesquels il représente la société dans ses rapports externes.

¹⁴⁸ Larousse Poche 2010, Paris, 2009, p. 246.

¹⁴⁹ F. VINCKE, « Le dirigeant d'entreprise, ses multiples profils » in *Dirigeant d'entreprise : un statut complexe aux multiples visages*, coll. commission droit et vie des affaires, Bruxelles, Bruylant, 2000, p.5-8.

¹⁵⁰ L'examen de ces controverses sort du cadre de ce mémoire et ne sera, dès lors, pas examiné.

¹⁵¹ X. DEWAIDE, G. ERVYN et J. VANDEN EYNDE, *Responsabilité civile des administrateurs et membres du comité de direction des sociétés anonymes : état de lieux*, Gent, Story Publisher, 2008, p.16.

¹⁵² *Ibid.*, p.22 ; J. DELVOIE, *Rev. prat. soc.*, n°1, 2012, p.5-7.

Il a ensuite un pouvoir de gestion puisqu'il doit poser les actes, matériels ou juridiques, nécessaires ou utiles à la réalisation de l'objet social de la société.¹⁵³

Sous-section 2 : Les membres du comité de direction

L'article 524*bis* inséré par la loi du 2 août 2002 dite *loi de corporate governance*¹⁵⁴, autorise le C.A. à déléguer ses pouvoirs de gestion à un comité de direction, dont les membres sont administrateurs ou non. Le C.A. ne peut néanmoins pas déléguer tous ses pouvoirs, il doit conserver, dans son giron, ce qui porte « *sur la politique générale de la société et sur l'ensemble des actes réservés au CA en vertu d'autres dispositions de la loi* »¹⁵⁵. Le législateur a étendu le régime de responsabilité des administrateurs aux membres du comité de direction, exception faite de l'action en comblement de passif de l'article 530 du Code des sociétés et d'autres responsabilités liées à des compétences propres au C.A. Ce même article met, à charge du C.A., une obligation de surveillance du comité de direction.

Sous-section 3 : Les dirigeants sous contrat de travail

§1 : Contrat de travail et dualité de fonctions

Les dirigeants sous contrat de travail peuvent exercer des fonctions de direction d'un département, de délégué à la gestion journalière, ... La fonction d'administrateur ne peut faire l'objet d'un contrat de travail parce que l'administrateur, membre du conseil d'administration, ne peut se trouver dans un lien de subordination à l'égard de ce dernier par exemple, ou parce que l'administrateur est révocable *ad nutum* alors que les employés bénéficient de la protection contre le licenciement offerte par le droit du travail. Rien n'empêche pourtant un administrateur d'être lié à la société par un contrat de travail dont l'objet ne consisterait pas en la fourniture de prestations d'administrateur. Celui-ci pourrait se voir charger de missions particulières telles que la direction financière, le marketing ou encore les ressources humaines.¹⁵⁶

Un administrateur pourrait donc être lié par un contrat de travail si celui-ci prévoit qu'il exerce des fonctions différentes de celles qu'il exerce en tant qu'administrateur et s'il se trouve réellement dans un rapport de subordination. Cette dualité de fonctions entraîne, selon certains,

¹⁵³ X. DEWAIDE, G. ERVYN et J. VANDEN EYNDE, *Responsabilité civile des administrateurs et membres du comité de direction des sociétés anonymes : état de lieux*, Gent, Story Publisher, 2008, p.26-27.

¹⁵⁴ Loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publication des participations importantes, dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition, *M.B.*, 22 août 2002, p.36555.

¹⁵⁵ C. Soc., 525*bis*

¹⁵⁶ X. DEWAIDE, G. ERVYN, J. VANDEN EYNDE, *Responsabilité civile des administrateurs et membres du comité de direction des sociétés anonymes : état de lieux*, *op.cit.*, p.38-42 ; Cass 28 mai 1984, *Pas.*, 1984 I p.1172-1174.

et à raison selon moi, une dualité de régime de responsabilité applicable : chaque fonction suit son propre régime de responsabilité. D'autres estiment que le régime de responsabilité le plus sévère doit s'appliquer.¹⁵⁷

§2 : Responsabilité de l'employé

Certains dirigeants peuvent exercer leurs fonctions dans les liens d'un contrat de travail. Il s'agit du délégué à la gestion journalière, des membres du comité de direction selon certains, mais aussi de l'administrateur de fait ou du représentant permanent d'une personne morale.

Le droit du travail prévoit une exonération partielle de responsabilité en faveur de l'employé. En effet, en vertu de l'article 18 de la loi du 3 juillet 1978, le travailleur n'est responsable qu'en cas de faute grave, de dol ou de faute légère habituelle. Le travailleur bénéficie donc de cette immunité tant envers l'employeur qu'à l'égard des tiers et ce, quel que soit le fondement de l'action en responsabilité.¹⁵⁸

Sous-section 4 : Les délégués à la gestion journalière

L'article 525 du Code des sociétés prévoit que la gestion journalière des affaires de la société peut être déléguée à une ou plusieurs personnes.

La notion de gestion journalière n'est pas définie par le législateur. La Cour de Cassation en propose alors une définition en considérant qu'il s'agit des actes « *commandés par les besoins de la vie quotidienne de leur société et de ceux qui tant en raison de leur peu d'importance que de la nécessité d'une prompt solution ne justifient pas d'intervention du conseil d'administration lui-même*¹⁵⁹ ».

Elle est souvent déléguée à une personne, qu'elle soit administrateur ou non. Si elle est administrateur, on dira qu'elle est administrateur délégué. Elle sera alors soumise au même régime de responsabilité que les administrateurs. Si elle n'est pas administrateur, elle sera soumise au régime de responsabilité des mandataires ou des travailleurs si elle exerce sa fonction sous contrat de travail.¹⁶⁰

¹⁵⁷ A. JANSEN, « Responsabilité des dirigeants de sociétés à l'égard de l'administration fiscale (loi-programme du 20 juillet 2006) : l'administration ouvre le feu », note sous Comm. Liège (1^{er} ch), 2 octobre 2008, D.A.O.R., 2010/94, p.203.

¹⁵⁸ V. SIMONART : « La quasi-immunité des organes de droit privé », note sous Cass. (1^{er} ch), 7 novembre 1997, R.C.J.B., 1999, p.742 ; Loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail, art.18, M.B., 22 août 1978, p.9277.

¹⁵⁹ Cass. 17 septembre 1968, Pas., I., p.62.

¹⁶⁰ P. KILESTE et C. STAUDT, « La responsabilité des dirigeants d'entreprise », in *Les responsabilités d'entreprise* (sous la Dir de J.-P. BUYLE), Editions du jeune barreau de Bruxelles, Bruxelles, 2007, p.433-434.

Sous-section 5 : Le dirigeant personne morale

La loi du 2 août 2002 dite de *corporate governance*¹⁶¹ a mis fin à l'insécurité que suscitait la possibilité de mettre en cause la responsabilité d'une personne morale exerçant un mandat d'administrateur et celle de la personne physique la représentant. Dorénavant, toute personne morale administrateur désigne un représentant permanent, personne physique, associé, gérant, administrateur ou travailleur, qui exécute sa mission en son nom et pour son compte : la personne morale et son représentant permanent étant solidairement responsables. Il devient, de la sorte, plus difficile pour une personne physique d'éviter d'engager sa responsabilité en mettant une personne morale, qu'elle contrôle, au poste d'administrateur à sa place.¹⁶²

Section 2 : La théorie de l'organe

L'organe est l'incarnation de la personne morale. Celle-ci est engagée par les actes accomplis par l'organe lorsqu'il agit en cette qualité. La société est donc, en principe, responsable vis-à-vis des tiers des actes et faits juridiques accomplis par les organes dans l'exercice de leurs fonctions : c'est le principe de l'absorption. Les membres des organes ne contractent donc, en principe, aucune responsabilité personnelle relative aux engagements de la société en vertu de l'article 61 §2 du Code des sociétés.¹⁶³

À première vue, cet article semble consacrer une sorte d'immunité des membres de l'organe à l'égard des tiers pour les actes accomplis pour le compte de la société. Il ne faut néanmoins pas en avoir une lecture trop formelle.

Deux limites doivent être signalées. Cette théorie ne s'applique, d'abord, que dans les relations entre la personne morale ou ses organes et les tiers. Ensuite, seuls les actes accomplis par les organes en détenant le pouvoir, dans l'exercice de leurs fonctions, sont réputés être ceux de la personne morale. Les principes de la spécialité légale et statutaire permettent alors de déterminer si l'organe a agi dans l'exercice de ses fonctions. Dès lors, les actes doivent être

¹⁶¹ Loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publication des participations importantes, dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition, *M.B.*, 22 août 2002, p.36555.

¹⁶² C. Soc., art. 61 ; J.-F. GOFFIN, *Responsabilités des dirigeants de sociétés*, 2^e éd., Bruxelles, De Boeck & Larcier, 2004, p.82-86 ; J. ROSELETH, T. VANRAES, « Fiscale impact van « corporate governance-wet » Aansprakelijkheid bestuurders en commissarissen veruimd », *Fisc. Act.*, 2002 afl. 33, 1-4 ; K. BYTTEBIER, P. PIU, S. ROELAND, *Corporate Governance – Eigendom, bestuur en contrôle van vennootschappen*, Anvers, Maklu, 2003, p.187-194.

¹⁶³ I. BLOCKX, E. JANSSENS, « De saga van buitencontractuele aansprakelijkheid van organen van een vennootschap », note sous Cass., 20 juin 2005, *R.A.B.G.*, 2005/17, p.1554.

accomplis dans le but désigné par la loi et les organes doivent rester dans les limites de leurs attributions, sans excéder l'objet social.¹⁶⁴

Le dirigeant peut néanmoins être tenu responsable, à l'égard des tiers, sur base du Code des sociétés, dans différentes hypothèses, notamment en cas de violation de loi ou des statuts, en cas de faute grave et caractérisée ayant contribué à la faillite, ...

Sa responsabilité aquilienne, sur base de l'article 1382 du Code civil peut également se voir engagée à l'égard des tiers sous conditions. La jurisprudence distingue selon que le demandeur est dans une relation contractuelle avec la société ou non.¹⁶⁵

Section 3 : La responsabilité des administrateurs aujourd'hui

Sous-section 1 : Hypothèses de responsabilité

§1 : La responsabilité aquilienne sur base de l'article 1382 du Code civil

1. Généralités

« *Tout fait quelconque de l'homme qui cause à autrui un dommage oblige celui par la faute duquel il est arrivé à le réparer*¹⁶⁶ ». En règle générale, toute personne peut voir sa responsabilité engagée sur base de l'article 1382 du Code civil à trois conditions.

Il faut d'abord avoir commis une faute aquilienne, celle-ci pouvant être la violation d'une obligation légale ou un manquement à une norme générale de comportement, au devoir général de prudence et de diligence.

Cela nécessite ensuite l'existence d'un dommage, s'entendant comme toute perte totale ou partielle d'un bien ou d'un avantage dont la victime se voit privée. En matière extracontractuelle, l'intégralité du dommage doit, en principe, être réparé.

Pour finir, la présence d'un lien causal entre la faute et le dommage est indispensable. En vertu de la théorie de l'équivalence des conditions, le juge doit vérifier si, sans la faute, le dommage

¹⁶⁴ V. SIMONART : « La quasi-immunité des organes de droit privé », note sous Cass. (1^{er} ch), 7 novembre 1997, *R.C.J.B.*, 1999, p.755-756 ; P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, t.2, Bruxelles, Bruylant, 2010, p.1264-1266.

¹⁶⁵ P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, t.2, Bruxelles, Bruylant, 2010, p.1277

¹⁶⁶ C.civ, art. 1382.

se serait ou ne se serait pas produit tel qu'il s'est produit *in concreto*. Il n'est donc pas requis que la faute soit la seule cause du dommage, il suffit qu'elle ait été nécessaire à sa réalisation.¹⁶⁷

2. La responsabilité aquilienne de l'administrateur

Comme tout un chacun, l'administrateur peut être tenu de réparer le dommage causé par sa faute aux tiers. La théorie de l'organe, poussée à l'extrême, peut avoir comme conséquence que seule la société pourrait être tenue responsable des fautes commises par ses organes dans le cadre de leurs fonctions. En droit belge, on admet pourtant que les tiers agissent contre un administrateur ayant commis une faute dans le cadre de ses fonctions.

À l'origine, le dirigeant pouvait être tenu responsable de sa faute, à l'égard des tiers, selon les conditions normales du Code civil. Il fallait donc qu'il ait commis une faute ayant causé un dommage.¹⁶⁸

L'arrêt de la Cour de Cassation du 7 novembre 1997¹⁶⁹ accorde une quasi-immunité aux dirigeants. En effet, la Cour, les assimilant, à tort selon beaucoup¹⁷⁰, aux préposés et aux agents d'exécution quant aux conditions de mise en cause de leur responsabilité personnelle, sans référence à la théorie de l'organe, formule deux exigences. L'administrateur ne peut voir sa responsabilité engagée pour un manquement de la personne morale qu'il représente, dans l'exécution d'un contrat avec un tiers, qu'aux conditions, strictes, du concours de responsabilité¹⁷¹ : il doit avoir commis une faute extracontractuelle, distincte de la mauvaise exécution du contrat et le dommage qu'il se voit contraint de réparer doit être différent de celui résultant de la mauvaise exécution du contrat. Seul le dommage autonome sera donc réparé, entendu comme le dommage autre que « *la privation de l'avantage que le cocontractant devait normalement retirer de l'exécution correcte du contrat*¹⁷² ». Elle étend ainsi le champ

¹⁶⁷ P. KILKESTE et C. STAUDT, « La responsabilité des dirigeants d'entreprise », in *Les responsabilités d'entreprise* (sous la Dir de Jean-Pierre Buyle), Editions du jeune barreau de Bruxelles, Bruxelles, 2007, p. 122-124 et 130-131.

¹⁶⁸ P. KILKESTE et C. STAUDT, « La responsabilité des dirigeants d'entreprise », in *Les responsabilités d'entreprise* (sous la Dir de J.-P. BUYLE), Éditions du jeune barreau de Bruxelles, Bruxelles, 2007, p.129-130.

¹⁶⁹ Cass., 7 novembre 1997, *J.D.S.C.*, 2000, p.5-6.

¹⁷⁰ V. SIMONART : « La quasi-immunité des organes de droit privé », note sous Cass. 1^{er} ch, 7 novembre 1997, *R.C.J.B.*, 1999, p.756-758.

¹⁷¹ Ces conditions sont exprimées dans divers arrêts dont : Cass. 4 juin 1971, *Pas.*, 1971, I, p.940 ; Cass 14 octobre 1985, *Pas.*, 1986, I, p.155, Cass. 28 septembre 1995, *Pas.*, 1995, II, p.856.

¹⁷² J. VAN RYN, « Responsabilité aquilienne et contrats », *J.T.*, p.506.

d'application de l'immunité des agents d'exécution qu'elle avait consacrée dans son arrêt du 7 novembre 1973 notamment.¹⁷³

Ces deux conditions semblent logiques puisqu'en vertu de la théorie de l'organe, la réparation d'une faute contractuelle est à charge de la société. Dès lors, la faute quasi-délictuelle d'un administrateur doit lui être personnelle et avoir généré un dommage propre.

Cette quasi-immunité a néanmoins quelques limites. Il est admis que le curateur et les créanciers extracontractuels peuvent agir contre les dirigeants sans devoir amener la preuve de ces conditions. Il en est de même lorsque la faute commise par le dirigeant constitue une infraction pénale.¹⁷⁴

Dans un arrêt du 16 février 2001, la Cour de Cassation considère que l'organe qui commet une faute, autre qu'un délit, au cours des négociations donnant lieu à la conclusion d'un contrat avec un tiers n'engage pas sa responsabilité personnelle, mais uniquement celle de la personne morale qu'il représente. Certains ont alors rapidement conclu à une immunité des organes lors de fautes précontractuelles¹⁷⁵. Un arrêt du 20 juin 2005¹⁷⁶ vient clarifier la situation en considérant que la faute précontractuelle d'un organe engage bien la responsabilité de la personne morale représentée, mais que celle-ci coexiste avec la responsabilité personnelle de l'organe. La Cour rejette ainsi la théorie de l'absorption dans le cas d'une faute précontractuelle. La question de l'extension de cette jurisprudence à toute faute aquilienne commise par l'organe dans l'exercice de ses fonctions se pose alors, d'autant plus qu'il n'existe aucun motif pertinent justifiant une telle différence de traitement entre les deux situations.¹⁷⁷

La doctrine est divisée quant à la gravité de la faute nécessaire pour engager la responsabilité personnelle de l'organe. La doctrine majoritaire estime que la responsabilité des organes peut être engagée pour toute faute qui constitue un manquement à l'obligation générale de prudence

¹⁷³ V. SIMONART : « La quasi-immunité des organes de droit privé », note sous Cass. 1^{er} ch, 7 novembre 1997, *R.C.J.B.*, 1999, p.732.; P. KILKESTE et C. STAUDT, « La responsabilité des dirigeants d'entreprise », in *Les responsabilités d'entreprise* (sous la Dir de Jean-Pierre Buyle), Editions du jeune barreau de Bruxelles, Bruxelles, 2007, p.129-130

¹⁷⁴ Cass. 1^{er} juin 1984, *Pas.*, 1984 I p.1202-1204 ; Cass 26 octobre 1990, *Pas.*, 1991, I, n°110, p.216-219.

¹⁷⁵ Cass., 16 février 2001, *Pas.*, 2001, I, p.301-314 ; P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, t.2, Bruxelles, Bruylant, 2010, p.1279-1280

¹⁷⁶ Cass., (3^e ch.), 20 juin 2005, *D.A.O.R.*, 2005/76, p.340-344.

¹⁷⁷ G. GATHEM, « La responsabilité extracontractuelle des dirigeants de société après l'arrêt de la Cour de cassation du 20 juin 2005 : deux responsables valent mieux qu'un ! », note sous Cass., 20 juin 2005, *D.A.O.R.*, 2005/76, p.344-347 ; I. BLOCKX, E. JANSSENS, « De saga van buitencontractuele aansprakelijkheid van organen van een vennootschap », note sous Cass 20 juin 2005, *R.A.B.G.*, 2005/17, p.1552-1556.; A. COIBION, « Responsabilité extracontractuelle des administrateurs ou gérants : retour à une interprétation orthodoxe de la théorie de l'organe », note sous Cass. 20 juin 2005, *R.D.C.*, p.421-425 ;

et de diligence s'imposant à tous. Cette thèse fait l'objet de diverses critiques car elle va à l'encontre de la théorie de l'organe, d'autant plus lorsque la faute est la résultante d'une prise de risque de la personne morale. Différents auteurs estiment que la faute doit être grave pour engager la responsabilité personnelle du dirigeant, mais leur théorie, alignant, dans une certaine mesure, le régime des préposés et des organes, est dépourvue de base juridique.¹⁷⁸

3 : Le cas spécifique de la responsabilité aquilienne à l'égard de l'administration fiscale

Comme explicité ci-avant, si le tiers n'est pas dans une relation contractuelle avec la société, comme c'est le cas pour l'administration fiscale, il convient de ne raisonner que sur base de l'article 1382 du Code civil, sans tenir compte des exigences précitées quant à la faute et au dommage.¹⁷⁹

A) La faute

Le paiement d'une dette fiscale est traditionnellement considéré comme incombant en principe à la société et non à ses dirigeants. Dès lors, le non-paiement d'une dette fiscale n'est pas constitutif d'une faute aquilienne dans le chef du dirigeant. La mise en cause de la responsabilité des dirigeants pour de tels manquements nécessite que le comportement adopté viole une disposition légale imposant une obligation à ces derniers ou diffère du comportement qu'aurait adopté un homme prudent et diligent. L'administration fiscale a pourtant longtemps tenté de contraindre les dirigeants d'entreprise à payer les impôts non acquittés par la société dont ils sont les mandataires sur base de l'article 1382 du Code civil.¹⁸⁰

En matière de précompte professionnel pour commencer, elle a fondé sa position sur les articles 270 du Code des impôts sur les revenus et 86 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 en invoquant que l'obligation de retenue et de versement du précompte professionnel reposait sur la société, mais également sur ses administrateurs. La jurisprudence a parfois adopté cette position¹⁸¹, ce qui a suscité des critiques, d'abord parce que ces articles énumèrent de manière limitative les débiteurs du précompte professionnel sans citer les administrateurs de sociétés et ensuite parce que l'article 86 A.R./C.I.R.92 fait reposer sur

¹⁷⁸ V. SIMONART : « La quasi-immunité des organes de droit privé », note sous Cass. (1^{er}ch), 7 novembre 1997, *R.C.J.B.*, 1999, p.759-764.

¹⁷⁹ J.-F. GOFFIN et G. DE SAUVAGE, « La responsabilité civile des dirigeants de société en matière fiscale », *R.G.C.F.*, 2008/5, p.360.

¹⁸⁰ C. civ. 1382 ; S. DE GEYTER, « De aansprakelijkheid van bestuurders en zaakvoerders voor onbetaalde belastingsschulden van de vennootschap. Een stand van zaken », *T.F.R.*, 2003/91, p.928-929.

¹⁸¹ Anvers, 13 décembre 1999, *T.R.V.*, 2000, p. 32 ; Anvers, 11 décembre 2003, *J.D.S.C.*, 2006, p. 115-117.

l'administrateur d'entités sans personnalité juridique uniquement, l'obligation de retenir et de verser le précompte professionnel.¹⁸²

Des décisions ont ensuite adopté la position selon laquelle l'obligation de versement du précompte n'incombe qu'à la société¹⁸³. Le tribunal de première instance d'Anvers a cependant admis, en 2002, le non-versement du précompte professionnel comme constituant un manquement à une norme de comportement prudent et diligent en considérant ce manquement comme la violation d'une norme de droit essentielle connue de chaque dirigeant.¹⁸⁴ Un arrêt du tribunal de commerce de Malines du 14 novembre 2002¹⁸⁵ nuance un peu cette affirmation. Il précise qu'on ne peut affirmer que le non-paiement du précompte constitue toujours une faute dans le chef du dirigeant. Il faut démontrer que l'administrateur a individuellement commis une faute extracontractuelle en ce sens qu'il ne doit pas avoir agi comme un gestionnaire prudent et diligent. Cette jurisprudence s'est vue confirmée par la Cour de Cassation en 2012 notamment. On en déduit que le comportement d'un dirigeant qui laisse sa société se soustraire à ses obligations fiscales durant un certain laps de temps peut être considéré comme fautif si, en l'espèce, il ne s'était pas comporté comme un homme prudent et diligent.¹⁸⁶

La jurisprudence estime que le non-paiement d'un impôt ne constituera une faute aquilienne que s'il peut être démontré qu'il procède d'un comportement frauduleux¹⁸⁷, qu'il appartient à une politique systématique de financement de l'activité de l'entreprise par le biais de retards de

¹⁸² J. F. GOFFIN, *Responsabilités des dirigeants de sociétés*, 2^e ed., Bruxelles, De Boeck & Larcier, 2004, p.124-127 ; S. VAN CROMBRUGGE, « Responsabilité du gérant pour non-versement du précompte professionnel », *Fiscologue* n°1082, 14 septembre 2007, p.10-11; J.-F. GOFFIN et G. DE SAUVAGE, « La responsabilité civile des dirigeants de société en matière fiscale », *op.cit.*, p.361-362 ; S. DE GEYTER, « De aansprakelijkheid van bestuurders en zaakvoerders voor onbetaalde belastingsschulden van de vennootschap. Een stand van zaken », *op.cit.*, p.929-930.

¹⁸³ S. DE GEYTER, « De aansprakelijkheid van bestuurders en zaakvoerders voor onbetaalde belastingsschulden van de vennootschap. Een stand van zaken », *op.cit.*, p.929-930 ; T.P.I. Hasselt 23 avril 2003, *T.F.R.*, 2003, liv.249, p.926 ; Civ. Anvers 24 février 2003, *T.F.R.*, 2003, liv.249, p.924; Civ. Turnhout, 14 juin 2002, *F.J.F.*, 2002/244; Comm. Malines, 14 novembre 2002, *T.R.V.*, 2002, p. 643; Anvers, 6 décembre 2005, *F.J.F.*, 2006, liv.7, 580 ; Bruxelles, 1 mai 2011, *J.D.S.C.*, 2012, liv.12, p.151-156.

¹⁸⁴ Civ. Anvers, 1^{er} octobre 2002, *Fiscologue* 2002, n°863, p. 4 et s.

¹⁸⁵ Comm. Malines, 14 novembre 2002, *T.R.V.*, 2002, p.643-645.

¹⁸⁶ Cass., 21 septembre 2012, *Pas.*, 2012, I, p.1719 ; S. JACMAIN, C. DE BOE, « L'article 37 de la loi sur la continuité des entreprises : nouveaux développements et mise en perspective au regard de la responsabilité – en particulier en matière fiscale et sociale – des dirigeants d'entreprise », *R.D.C.*, 2015/6, p.542-543.

¹⁸⁷ Anvers, 11 décembre 2003, *J.D.S.C.*, 2006, p. 115

paiement vis-à-vis de l'administration fiscale¹⁸⁸ ou qu'il fait partie d'une négligence systématique des missions essentielles des dirigeants^{189, 190}.

Le fait de rendre plus difficile le recouvrement de l'impôt¹⁹¹ ou de tolérer pendant plusieurs années le non-paiement systématique des dettes fiscales¹⁹² ont par contre été considérés comme des fautes délictuelles, étant contraires au comportement de l'homme prudent et diligent.

B) Le dommage

La jurisprudence considère depuis longtemps que le dommage de l'administration ne correspond pas nécessairement au montant impayé d'impôt. Ce point ne sera toutefois pas approfondi dans le cadre de ce mémoire.

C) Le lien causal

Pour obtenir gain de cause, l'administration doit amener une double preuve. Elle doit d'abord prouver que la société disposait des liquidités nécessaires au paiement de l'impôt, le non-paiement étant alors fautif. Elle doit également établir qu'elle a mis en place les mesures de recouvrement nécessaires. En effet, le fisc dispose d'un arsenal de moyens impressionnants lui permettant, en principe, de recouvrer une dette fiscale.¹⁹³

L'administration doit donc prouver que, sans la faute du dirigeant, l'impôt aurait été payé en temps et en heure. Cette preuve semble difficile à ramener,

§2 : Responsabilité pour faute de gestion

Les dirigeants sont supposés gérer la société comme des professionnels compétents, prudents et diligents, analysant chaque situation avec soin et prenant les risques et décisions inhérentes à toute activité économique de manière réfléchie. Ils doivent veiller à ce que la société remplisse

¹⁸⁸ Liège, 13 janvier 2004, *J.D.S.C.*, 2005, p. 183, obs. M.-A. DELVAUX.

¹⁸⁹ Comm. Anvers, 11 janvier 2006, *T.R.V.*, 2006, liv. 3, p. 251

¹⁹⁰ J.-F. GOFFIN, *Responsabilités des dirigeants de sociétés*, 2^e éd., Bruxelles, De Boeck & Larcier, 2004, p.127 ; J.-F. GOFFIN et G. DE SAUVAGE, « La responsabilité civile des dirigeants de société en matière fiscale », *R.G.C.F.*, 2008/5, p.364.

¹⁹¹ Anvers, 14 mars 2006, *A.F.T.*, 2007, liv.4, p.40-45, obs. J. ROSELETH

¹⁹² Bruxelles, 13 septembre 2006, *T.F.R.*, 2007, liv. 321, p.378-384, note S. De GEYTER; Civ. Anvers, 21 juin 2005, *R.W.*, 2006-2007, p.1286-1287.

¹⁹³ A. JANSEN, « Responsabilité des dirigeants de sociétés à l'égard de l'administration fiscale (loi-programme du 20 juillet 2006) : l'administration ouvre le feu ! », note sous Comm. Liège (1^{er} ch), 2 octobre 2008, *D.A.O.R.*, 2010/94, p.190-191.

ses obligations légales en matière de fiscalité et de comptabilité notamment, avoir un comportement actif et chercher les informations nécessaires à la prise de décision.¹⁹⁴

Ils peuvent donc être tenus responsables d'une faute commise dans la gestion. La faute de gestion se distingue de la faute aquilienne en ce qu'elle est inenvisageable en dehors de l'existence d'un mandat, il s'agit en fait d'un manquement à l'obligation de gérer la société au mieux de ses intérêts.¹⁹⁵ L'obligation de bien gérer n'entraîne pas la responsabilité du dirigeant chaque fois qu'il fait une erreur : le juge effectue une appréciation marginale et à priori de sorte que seuls les manquements manifestes à cette obligation se verront sanctionnés.¹⁹⁶

C'est ainsi que l'article 527 du Code des sociétés édicte une responsabilité des administrateurs, des membres du comité de direction et des délégués à la gestion journalière lorsque ceux-ci exécutent mal le contrat qui les lie à la société. Il s'agit d'une responsabilité en principe individuelle, à l'égard de la société uniquement. Les tiers ne sont donc, en principe, pas autorisés à intenter cette action, sauf par le biais d'une action oblique. Celle-ci, fondée sur l'article 1166 du Code civil, permet aux créanciers d'exercer les droits et actions de leur débiteur.¹⁹⁷

L'article 527 met en place une hypothèse de responsabilité pour faute de gestion inutilisable en cas de violation de la loi fiscale pour deux raisons.

D'abord parce que cette responsabilité ne vaut qu'à l'égard de la société et pas à l'égard des tiers. Malgré la possibilité d'intenter une action oblique, l'administration fiscale le fait rarement pour diverses raisons : l'action oblique ne peut être intentée qu'en cas d'inertie du créancier, son bénéfice est recueilli par la société et non par celui qui intente l'action et la décharge accordée par la société aux dirigeants peut être opposée au demandeur.¹⁹⁸

¹⁹⁴ H.D. BOSLY, V. CALLEWAERT, A. COURET, Y. DE CORDT, M.A. DELVAUX, Ph. DENIS, H.D. BOSLY, G. GATHEM, *La responsabilité des dirigeants de personnes morales*, Business & Economics, Bruxelles, La Charte, 2007, p.21 ; Trois réflexions nées du paiement tardif répété de la TVA par une société anonyme, *J.D.S.C.*, 2007, liv.20, p.203.

¹⁹⁵ J.-F. GOFFIN, *Responsabilités des dirigeants de sociétés*, 2^e éd., Bruxelles, De Boeck & Larcier, 2004, p.115.

¹⁹⁶ J.-F. GOFFIN et G. DE SAUVAGE, « La responsabilité civile des dirigeants de société en matière fiscale », *R.G.C.F.*, 2008/5, p.356; K. BYTTEBIER, P. PIU, S. ROELAND, *Corporate Governance – Eigendom, bestuur en contrôle van vennootschappen*, Anvers, Maklu, 2003, p.17.

¹⁹⁶ K. BYTTEBIER, P. PIU, S. ROELAND, *Corporate Governance – Eigendom, bestuur en contrôle van vennootschappen*, *op.cit.*, p.177-180.

¹⁹⁷ H.D. BOSLY, V. CALLEWAERT, A. COURET, Y. DE CORDT, M.A. DELVAUX, Ph. DENIS, H.D. BOSLY, G. GATHEM, *La responsabilité des dirigeants de personnes morales*, Business & Economics, Bruxelles, La Charte, 2007, p.21-24 ; J.-F. GOFFIN et G. DE SAUVAGE, « La responsabilité civile des dirigeants de société en matière fiscale », *R.G.C.F.*, 2008/5, p.357.

¹⁹⁸ J.-F. GOFFIN et G. DE SAUVAGE, « La responsabilité civile des dirigeants de société en matière fiscale », *op.cit.*, p.357 ; V. SIMONART : « La quasi-immunité des organes de droit privé », note sous Cass. (1^{er} ch), 7 novembre 1997,

Ensuite parce qu'il n'est pas toujours admis que la mise en place d'un dispositif d'évitement de l'impôt constitue une faute de gestion. Comme précité, la faute de gestion s'entend du manquement à l'obligation de gérer la société au mieux de ses intérêts. La question qui se pose alors est de déterminer quels sont les intérêts de la société. S'agit-il d'un intérêt purement financier de l'ordre des conceptions restrictives de l'intérêt social avancées par certains prônant la maximisation du profit des actionnaires (*shareholders*) ? Ou s'agit-il d'un intérêt allant dans le sens d'une conception plus large de l'intérêt social, s'entendant comme l'intérêt commun des actionnaires et des parties prenantes (*stakeholders*) lié à la continuité et à la prospérité de l'entreprise ?¹⁹⁹

La Cour de Cassation a pris position dans un arrêt du 28 novembre 2013 dans lequel elle définit l'intérêt social comme étant « *le but de lucre collectif des associés actuels et futurs*²⁰⁰ ». Peu motivé, cet arrêt semble adhérer à une conception restrictive de l'intérêt social. En incluant les « associés futurs », elle tente néanmoins d'éviter une vision à court terme pour privilégier une vision à long terme de la gestion des sociétés. L'intérêt social est donc apprécié dans une perspective de continuité. La Cour n'interdit donc pas la prise en compte des intérêts des parties prenantes, elle le subordonne seulement à sa conformité à l'intérêt des actionnaires. Elle se pose ainsi en contradiction avec les mouvements de gouvernance d'entreprise et de responsabilité sociétale des entreprises en plein développement. Certains avancent qu'une approche souple de cet arrêt autoriserait la prise en compte des intérêts des parties prenantes comme un moyen permettant de contribuer à la continuité de l'entreprise, dans l'intérêt des actionnaires.²⁰¹

La mise en place d'un mécanisme d'évitement de l'impôt constitue-t-il, dès lors, une faute de gestion ? Il convient de se poser la question étant donné que, dans certains cas, ce dispositif permet à la société de gagner de l'argent sur le court terme, dans le but de financer un projet, ou de rembourser divers créanciers. Il me semble que sur le long terme, la mise en place d'un tel mécanisme ne peut que constituer une faute de gestion, ne serait-ce qu'au vu des risques que cela génère dans le chef de l'entreprise, tant en termes financiers qu'en termes de réputation.

R.C.J.B., 1999, p.749 et 771; K. BYTTEBIER, P. PIU, S. ROELAND, *Corporate Governance – Eigendom, bestuur en contrôle van vennootschappen*, Anvers, Maklu, 2003, p.17.

¹⁹⁸ K. BYTTEBIER, P. PIU, S. ROELAND, *Corporate Governance – Eigendom, bestuur en contrôle van vennootschappen*, op.cit., p.179

¹⁹⁹ D. WILLERMAIN, « L'intérêt social selon la Cour de Cassation : « The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits » », note sous Cass., 28 novembre 2012, *T.B.H.*, 2014/9, p.855-858.

²⁰⁰ Cass., 28 novembre 2013, Pas., 2013, III, p.2384-2386.

²⁰¹ D. WILLERMAIN, « L'intérêt social selon la Cour de Cassation : « The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits » », note sous Cass., 28 novembre 2012, *T.B.H.*, 2014/9, p.856-865.

§3 : Responsabilité pour violation de la loi et des statuts

Si on peut attendre des dirigeants qu'ils gèrent la société au mieux de ses intérêts, on peut également attendre d'eux qu'ils respectent la loi et les statuts de la société. Il s'agit ici d'une obligation de résultat. C'est dans cet esprit que l'article 528 du Code des sociétés consacre la responsabilité des administrateurs, à l'égard de la société et des tiers, lors d'infractions à la loi ou aux statuts de la société.²⁰²

Il y a donc faute dès lors que le Code des sociétés ou l'arrêté royal sur les obligations comptables est violé. Le code instaurant une présomption de lien de causalité entre la faute et le dommage, seul le dommage et son étendue restent à prouver. La disposition opère ainsi un renversement de la charge de la preuve puisque c'est aux administrateurs de tenter de s'exonérer de leur responsabilité en prouvant qu'ils n'ont pas participé à l'infraction, pas commis de faute et qu'ils ont dénoncé l'infraction à l'assemblée générale suivant sa commission.²⁰³

Cette disposition, qui pourrait sembler favorable à l'administration, est en vérité d'un intérêt limité puisque seule la violation du Code des sociétés et de l'arrêté royal sur les obligations comptable est sanctionnée.

§4 : L'action en comblement de passif

L'article 530 du Code des sociétés édicte la possibilité de rendre toute personne qui a détenu ou détient le pouvoir de gérer la société, personnellement responsable de tout ou partie des dettes sociales à concurrence de l'insuffisance d'actif.

En visant toute personne qui a effectivement détenu le pouvoir de gérer la société, le législateur entend consacrer la possibilité de rendre les administrateurs, les dirigeants non administrateurs, mais également les administrateurs de fait responsables d'une partie ou de toutes les dettes sociales de la société, du moment que cette personne disposait d'une véritable maîtrise des affaires sociales au moment des faits.²⁰⁴

²⁰² P. KILKESTE et C. STAUDT, « La responsabilité des dirigeants d'entreprise », in *Les responsabilités d'entreprise* (sous la Dir de J.-P. BUYLE), Editions du jeune barreau de Bruxelles, Bruxelles, 2007, p.383-389.

²⁰³ P. KILKESTE et C. STAUDT, « La responsabilité des dirigeants d'entreprise », *op.cit.*, p.383-389.

²⁰⁴ J.-F. GOFFIN, *Responsabilités des dirigeants de sociétés*, 2^e ed., Bruxelles, De Boeck & Larcier, 2004, p.232-235.

Cette disposition permet d'engager la responsabilité de dirigeants maladroits ou trop aventureux. Elle permet aux tiers de poursuivre les dirigeants pour des fautes de gestion qu'ils ne peuvent pas leur reprocher durant la vie de la société.²⁰⁵

Auparavant, cette action n'était presque jamais intentée puisque seuls les curateurs en étaient titulaires et que la notion de faute grave et caractérisée est, aujourd'hui encore, interprétée de manière restrictive par la jurisprudence. Depuis la loi du 4 août 2002, l'action est recevable de la part de tout créancier lésé et plus seulement de la part du curateur qui doit néanmoins être informé de toute action introduite.²⁰⁶ Dans ce cas, le montant des dommages et intérêts octroyés au créancier lésé ne peut excéder le préjudice qu'il a subi. Le fisc peut donc introduire pareille action, mais les dommages et intérêts qu'il pourrait se voir octroyés seront limités au montant des arriérés d'impôt.²⁰⁷

Le champ d'application de l'article 530 du Code des sociétés est réduit eu égard à ses conditions d'application.

La société doit d'abord être déclarée en faillite et l'actif, produit de la liquidation des biens de la société ou de la poursuite éventuelle de l'activité, doit être insuffisant pour répondre du passif. La jurisprudence estime que l'insuffisance d'actif doit être établie pour que l'action puisse être introduite, même si la faillite n'a pas encore été prononcée. Le dirigeant commettant une faute grave et caractérisée ne peut donc être inquiété sur cette base dès lors que son entreprise n'a pas de difficultés financières.²⁰⁸

Il faut ensuite une faute grave et caractérisée. Toute faute commise par un administrateur ne constitue pas une faute grave et caractérisée susceptible d'entraîner la responsabilité du gestionnaire. La faute doit être impardonnable, elle doit heurter les normes essentielles de la vie en société. Elle est caractérisée dans la mesure où tout dirigeant raisonnable doit la considérer comme grave. Le juge, dans l'appréciation de la faute, doit donc tenir compte d'une

²⁰⁵ H.D. BOSLY, V. CALLEWAERT, A. COURET, Y. DE CORDT, M.A. DELVAUX, Ph. DENIS, H.D. BOSLY, G. GATHEM, *La responsabilité des dirigeants de personnes morales*, Business & Economics, Bruxelles, La Charte, 2007, p.31.

²⁰⁶ P. KILKESTE et C. STAUDT, « La responsabilité des dirigeants d'entreprise », in *Les responsabilités d'entreprise* (sous la Dir de J.-P. BUYLE), Editions du jeune barreau de Bruxelles, Bruxelles, 2007, p.101

²⁰⁷ K. VAN TILBORG, « Faillite : responsabilité accrue pour les dettes fiscales », 30 août 2002, p.857-859.

²⁰⁸ P. KILKESTE et C. STAUDT, « La responsabilité des dirigeants d'entreprise », in *Les responsabilités d'entreprise* (sous la Dir de J.-P. Buyle), Éditions du jeune barreau de Bruxelles, Bruxelles, 2007, p.101 ; I. VEROUGSTRAETE, « L'action en comblement de passif », in *Les créanciers et le droit de la faillite*, Bruxelles, Bruylant, 1983, p. 430.

marge d'appréciation plus large, pour ne sanctionner que les comportements qui divergent fortement de la norme de conduite.²⁰⁹

La jurisprudence considère que le non-paiement des dettes fiscales n'est une faute grave et caractérisée que lorsqu'il constitue un mode de financement délibéré, mais pas s'il est la simple conséquence de l'évolution défavorable des affaires²¹⁰. Certains manquements à des obligations fiscales ont néanmoins été considérés comme des fautes graves et caractérisées²¹¹. La Cour d'appel de Bruxelles a reconnu la responsabilité du gérant d'une S.P.R.L. qui avait établi des fausses factures dans la mesure où il avait été animé d'une intention frauduleuse qui suffisait pour qualifier la faute de grave et caractérisée²¹².

Ce caractère « grave et caractérisé » est présumé si la faute consiste en une fraude fiscale grave et organisée au sens de la loi anti-blanchiment. On entend, par fraude fiscale grave et organisée, celle qui « *met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale*²¹³ ». Sont des fraudes organisées, à titre d'exemple, « *l'utilisation de sociétés écrans, d'hommes de paille, de constructions juridiques complexes, de comptes bancaires multiples utilisés pour des transferts internationaux de capitaux*²¹⁴ » ; la gravité devant, elle, être appréciée principalement en fonction du préjudice subi par le Trésor et de l'atteinte portée à l'ordre socio-économique.²¹⁵

Pour finir, la faute doit avoir contribué à la faillite, même si elle n'en est pas la cause exclusive ou principale. Cette appréciation du lien de causalité déroge ici au droit commun de la responsabilité qui exige la preuve que le dommage n'aurait pu se produire sans la faute.²¹⁶

Dans le cas de l'administration fiscale, lorsque l'argent économisé ou gagné grâce à la fraude est affecté au développement de l'entreprise, il est difficile d'avancer que celle-ci a contribué à la faillite. Il faut, pour ce faire, que la dette fiscale due en raison de la fraude, soit l'une des

²⁰⁹ P. KILKESTE et C. STAUDT, « La responsabilité des dirigeants d'entreprise », *op.cit.*, p.102-104 ; J.-F. GOFFIN, *Responsabilités des dirigeants de sociétés*, 2^e ed., Bruxelles, De Boeck & Larcier, 2004, p. 238-243.

²¹⁰ Liège, 13 janvier 2004, *J.D.S.C.*, 2005, p. 183, obs. M.-A. DELVAUX ; Liège, 11 mai 2001, *J.T.*, 2002, p.194

²¹¹ Mons (2^e ch.), 23 mars 2006, *J.D.S.C.*, 2006, p. 129-133.

²¹² Bruxelles, 31 juillet 2003, *R.W.*, 2004-2005, livre 8, p. 309-311.

²¹³ Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord. 1994-1995, n°1323/1, p.3.

²¹⁴ *Ibid.*

²¹⁵ Exposé des motifs, *Doc.parl.*, Sénat, sess. ord. 1994-1995, n°1323/1, p.3.

²¹⁶ P. KILKESTE et C. STAUDT, « La responsabilité des dirigeants d'entreprise », in *Les responsabilités d'entreprise* (sous la Dir de J.-P. BUYLE), Éditions du jeune barreau de Bruxelles, Bruxelles, 2007, p.105 ; J.-F. GOFFIN, *Responsabilités des dirigeants de sociétés*, 2^e ed., Bruxelles, De Boeck & Larcier, 2004, p.243-245.

causes de la faillite, ce qui pourrait être le cas lorsque c'est la créance née en conséquence de la fraude et réclamée par le fisc qui ébranle le crédit du commerçant.²¹⁷

Une seconde dérogation au droit commun peut être observée puisque le dommage réparable est évalué librement par le juge, sans lien avec les conséquences de la faute et plafonné au montant de l'insuffisance d'actif.²¹⁸

Une exception concernant les petites S.C.R.L. et les S.P.R.L. vient également ternir le tableau puisqu'elles bénéficient, en quelque sorte, d'une exonération à deux conditions cumulatives. L'action ne peut être introduite si la société concernée a réalisé un chiffre d'affaires moyen inférieur à 620 000 euros hors T.V.A. sur les trois exercices précédant la faillite et si le total du bilan du dernier exercice est inférieur ou égal à 370 000 euros.

§5 : La responsabilité solidaire des dirigeants en cas de non-paiement, par la société, du précompte professionnel et de la T.V.A.

L'administration a longtemps tenté, en cas de défaillance de la société, d'obtenir paiement des dettes fiscales directement auprès des dirigeants en se fondant sur l'article 86 A.R./C.I.R. et sur l'article 1382 du Code civil²¹⁹. La jurisprudence s'exprime aujourd'hui clairement en défaveur de l'administration, mais le législateur est intervenu en introduisant l'article 442^{quater} du Code des impôts sur les revenus et l'article 93^{undecies} du Code de la taxe sur la valeur ajoutée. Le but de ces dispositions était de responsabiliser les dirigeants d'entreprise et d'associations sans but lucratif.²²⁰

Ces articles rendent le ou les dirigeants chargés de la gestion journalière de la société solidairement responsables du manquement de la société à l'obligation de payer le précompte professionnel ou la T.V.A. à trois conditions. Le dirigeant doit d'abord avoir commis une faute, au sens de l'article 1382 du Code civil, définie par le législateur comme une « *faute commise dans la gestion* » de la société. À titre d'exemple, il convient de citer la poursuite déraisonnable d'une activité déficitaire, le non-paiement des charges fiscales et sociales comme mode de financement délibérément choisi par les dirigeants d'entreprise ou encore la fraude à grande

²¹⁷ Bruxelles, 31 juillet 2003, R.W., 2004-2005, p.309-311.

²¹⁸ J.-F. GOFFIN, Responsabilités des dirigeants de sociétés, *op.cit.*, 2^e ed., Bruxelles, De Boeck & Larcier, 2004, p.245-246.

²¹⁹ CH. BUYSE, « ... » *Fiscologue*, 2003, n°876, p.9-10, commentaire Comm. Malines 31 janvier 2003. Anvers, 11 décembre 2003, *J.D.S.C.*, 2006, p.115-117.

²²⁰ P. KILKESTE et C. STAUDT, « La responsabilité des dirigeants d'entreprise », in *Les responsabilités d'entreprise* (sous la Dir de J.-P. Buyle), Éditions du jeune barreau de Bruxelles, Bruxelles, 2007, p.112 ; Rapport fait au nom de la Commission des finances et du budget, *Doc. Parl. Ch. Repr.*, sess. ord. 2005-2006, n°51-2517/012, p.7.

échelle consistant à cacher des recettes en vue d'éluder la T.V.A.²²¹ L'administration doit ensuite prouver qu'elle a subi un dommage en lien causal avec cette faute, le dommage indemnisable étant l'impôt impayé, en principal et intérêts. Elle doit donc amener la preuve que le dommage subi par l'Etat belge a été causé par un défaut de prévoyance ou de prudence des administrateurs.²²²

Les textes prévoient également que cette responsabilité peut être étendue aux autres dirigeants lorsqu'une faute ayant contribué au non-paiement de l'impôt est établie dans leur chef. Ces articles définissent la notion de dirigeant. Celle-ci englobe les dirigeants de fait, les dirigeants personne morale, les dirigeants salariés...²²³

Ces dispositions prévoient un allègement de la charge de la preuve en introduisant une présomption réfragable de faute en cas de non-paiement répété de la T.V.A. ou du précompte professionnel. L'article 442^{quater} énonce que « *Le non-paiement répété par la société ou la personne morale du précompte professionnel, est, sauf preuve du contraire, présumé résulter d'une faute visée au § 1er, alinéa 1^{er}* ». La jurisprudence estime que découle de ce seul renvoi à l'alinéa 1^{er} que la présomption de faute ne vise que les dirigeants chargés de la gestion journalière. Concernant les autres dirigeants, c'est à l'administration de prouver qu'ils ont commis une faute présentant un lien causal avec le dommage, malgré quelques opinions divergentes.²²⁴ Certains estiment que s'abstenir de payer un créancier déterminé, l'état en l'occurrence, tout en payant d'autres créanciers est constitutif d'un manque de prévoyance.²²⁵

Il n'y a néanmoins pas de présomption de faute lorsque le non-paiement provient de difficultés financières qui ont donné lieu à l'ouverture de la procédure de faillite. Les termes vagues utilisés

²²¹ Circ. n° AAF/2006-0604 (AAF 14/2006), 24 août 2006, [www.fisconetplus.be, http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=7d4545fc-826d-4510-b12b-8e6dbf6517c2#findHighlighted](http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=7d4545fc-826d-4510-b12b-8e6dbf6517c2#findHighlighted), (11 mai 2017).

²²² ²²² P. KILKESTE et C. STAUDT, « La responsabilité des dirigeants d'entreprise », in *Les responsabilités d'entreprise* (sous la Dir de J.-P. BUYLE), Editions du jeune barreau de Bruxelles, Bruxelles, 2007, p.112-115 ; STEFAAN VAN COMBRUGGE, « Responsabilité des administrateurs pour les dettes d'impôt », *Fiscologue*, 2009, n°1180, p.11.

²²³ T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie) : Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A. », *J.T.*, n°6245, 2006, p.736-737.

²²⁴ Ch. BUYSSE, « Présomption de faute : uniquement pour les dirigeants « chargés de la gestion journalière » », note sous Comm. Mons, 27 juin 2013, *Fiscologue* n°1352, 13 septembre 2013, p.12-13; A. JANSEN, « Responsabilité des dirigeants de sociétés à l'égard de l'administration fiscale (loi-programme du 20 juillet 2006) : l'administration ouvre le feu ! », note sous Comm. Liège (1^{er} ch), 2 octobre 2008, *D.A.O.R.*, 2010/94, p.195-196 ; T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie) : Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A. », *J.T.*, 2006, n°6245, p.737.

²²⁵ S. VAN CROMBRUGGE, « Responsabilité du gérant pour non-versement du précompte professionnel », *Fiscologue* n°1082, 14 septembre 2007, p.10-11.

par le législateur laissent planer l'incertitude quant à la charge de la preuve des conditions d'application de cette « exception à l'exception » et quant au moment auquel doivent s'ouvrir les procédures pour que la présomption soit inefficace. Certains estiment que la procédure doit être ouverte avant l'introduction de l'action alors que d'autres pas.²²⁶

Il est indispensable de relever que ces dispositions mettent en place une responsabilité solidaire et non une obligation solidaire de paiement. Les dirigeants ne sont pas des débiteurs supplémentaires de l'administration fiscale !²²⁷

Le législateur instaure ainsi un régime exorbitant du droit commun à deux égards : les règles sont plus sévères pour les entreprises à l'égard du fisc par rapport aux règles de droit commun applicable aux autres créanciers et ces dispositions ne sont applicables que pour le paiement de certains impôts : le précompte professionnel et la T.V.A. La Cour constitutionnelle a pourtant déclaré que ce régime ne violait pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.²²⁸

La dette de précompte professionnel naît à partir du moment où ses conditions légales sont remplies, sans besoin d'un enrôlement. Le législateur n'ayant pas fait de distinction entre le précompte déclaré et celui qui ne l'a pas été, T. Afschrift estime que le dirigeant pourrait être tenu pour responsable lorsqu'il ne déclare pas les rémunérations.²²⁹

Sous-section 2 : Mise en œuvre de la responsabilité

Sans rentrer dans les détails, une limite importante à l'intentement d'une action en responsabilité doit être relevée : si la société concernée est en faillite, le curateur a le monopole de l'intentement des actions en réparation du préjudice commun subi par la masse des créanciers. Ce monopole vient restreindre les possibilités, pour les créanciers individuels, d'intenter une action en responsabilité à l'exception de l'action en comblement de passif. Un créancier ne peut donc agir, à titre individuel, que s'il demande la réparation d'un préjudice qui lui est propre, distinct de celui de la masse ou lorsque l'action se fonde sur une faute autre que

²²⁶ C.I.R., 442quater §3 ; J.-F. GOFFIN et G. DE SAUVAGE, « La responsabilité civile des dirigeants de société en matière fiscale », *R.G.C.F.*, 2008/5, p.376 ; T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie) : Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A. », *op.cit.*, p.735-736.

²²⁷ AFSCHRIFT T., « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie) : Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A. », *op.cit.*, p.734.

²²⁸ C. Const, 29 mars 2012, *J.D.S.C.*, 2012, liv.12, p.172-175.

²²⁹ T. AFSCHRIFT, « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie) : Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A. », *J.T.*, 2006, n°6245, p.737-738.

celle qui a causé le préjudice collectif. Il est néanmoins rare que l'administration fiscale puisse faire état d'un préjudice distinct de celui de la masse.²³⁰

Section 4 : Opportunité de diverses modifications

Sous-section 1 : Modification des dispositions du Code des sociétés

Comme exposé ci-avant, les dispositions actuelles présentes dans le Code des sociétés ne sont pas des plus efficaces, au vu de leur champ d'application restreint ou de leurs conditions strictes. Deux dispositions retiennent, plus particulièrement, notre attention.

L'article 527 qui organise, tout d'abord, une responsabilité pour faute de gestion. Au vu de la difficile application de l'action oblique en la matière, les tiers sont dépourvus de moyen de contestation, ou de sanction vis-à-vis d'un administrateur ayant commis une faute de gestion. Il semble pourtant que s'ils remplissent les conditions de l'article 17 du Code judiciaire, subordonnant l'admissibilité de l'action à la condition que le demandeur ait intérêt et qualité pour la former, rien ne devrait s'opposer à ce qu'ils obtiennent réparation de leur dommage.

Il est vrai qu'instaurer la possibilité, de manière générale, pour les tiers, de poursuivre le dirigeant pour une faute qu'il a commise dans la gestion de la société inciterait probablement ces derniers à une meilleure gestion, mais cela susciterait également quelques réticences. Susceptibles de voir leur responsabilité engagée plus facilement, ils prendraient moins de risques. La question qui se pose alors est : est-ce une bonne ou une mauvaise chose ? On peut admettre que certains risques favorisent le progrès et l'expansion économique, mais d'autres, en matière fiscale notamment, n'ont d'autre raison d'être que l'appât du gain, sans considération aucune pour la fonction même de l'impôt, rouage indispensable au fonctionnement de notre économie.

Ce risque accru convient d'être nuancé. Compte tenu du principe de l'appréciation marginale du juge, celui-ci ne sanctionne que les comportements manifestement fautifs. Le juge reconnaît alors au dirigeant une certaine marge de manœuvre dans la mesure où il tient compte de la réalité des choses : le dirigeant doit souvent choisir entre plusieurs possibilités. Du moment qu'il effectue un choix raisonné, les juges ne devraient pas conclure à une faute de gestion.²³¹

²³⁰ J.-F. GOFFIN et G. DE SAUVAGE, « La responsabilité civile des dirigeants de société en matière fiscale », *R.G.C.F.*, 2008/5, p.365-367.

²³¹ K. BYTTEBIER, P. PIU, S. ROELAND, *Corporate Governance – Eigendom, bestuur en contrôle van vennootschappen*, Anvers, Maklu, 2003, p.177-180.

Une possibilité intéressante serait de tenir compte des engagements pris, par les entreprises, dans les codes de conduite lors de l'appréciation d'une faute de gestion. Puisque les codes de conduite s'adressent principalement à la direction des entreprises et dans la mesure où on admet que leur mise en place sert l'intérêt de l'entreprise, ce qui a été largement démontré dans le chapitre précédent, il semble que le non-respect des engagements qui y sont formulés puisse, dans une certaine mesure, constituer une faute de gestion.

L'article 528 ensuite. En cas de fraude fiscale, il y a indiscutablement violation d'une disposition légale, mais celle-ci ne se trouve pas dans le Code des sociétés ou dans l'arrêté royal relatif aux obligations comptables. Il convient donc de s'interroger sur l'opportunité de sanctionner la violation de la loi en général.

L'obligation de respecter la loi, quelle qu'elle soit, est en principe une obligation de résultat s'imposant à chacun. Dès lors, pour quelle raison, sous prétexte qu'ils agissent pour le compte d'une personne morale, les dirigeants seraient-ils en quelque sorte exonérés de cette obligation, étant donné que sa violation ne peut être poursuivie dans leur chef ? Une nuance doit être apportée dans la mesure où la législation est devenue tellement complexe et conséquente qu'il serait injuste et inefficace qu'un dirigeant puisse être tenu responsable de toute violation de la loi. En effet, qui oserait encore, de nos jours, affirmer qu'il est en mesure de respecter toutes les lois ? Les grandes entreprises disposent souvent de moyens suffisants pour mettre en place des départements spécialisés dans divers domaines juridiques, mais ce n'est pas toujours le cas des petites et moyennes entreprises. Une responsabilité aussi large serait un frein considérable à l'entrepreneuriat et serait donc nocive pour notre système économique.

Selon moi, les violations du Code des sociétés et de l'arrêté royal relatif aux obligations comptables devraient être source de responsabilité, mais il conviendrait de rajouter à cette liste les violations des législations fiscales et sociales, auxquelles le Code des sociétés réserve déjà un statut particulier²³². En espérant ainsi que, sous la menace d'une éventuelle action en responsabilité, les dirigeants soient plus assidus dans le paiement des charges fiscales et sociales par la société qu'ils dirigent, et plus frileux lorsqu'il s'agit de mettre en place des dispositifs frauduleux.

²³² C. Soc., 530 ; C.I.R., 442*quater*; C.T.V.A., 93*undecies*

Sous-section 2 : La responsabilité civile de droit commun

En l'absence de disposition permettant, en tout circonstance, de récupérer l'impôt impayé ou éludé, l'administration fiscale se voit contrainte d'avoir recours à l'article 1382 du Code civil. Pierre angulaire du droit de la responsabilité, ses conditions sont strictes.

Au vu de la jurisprudence précitée et du libellé de l'article 1382 du Code civil, il semble difficile de tenir les dirigeants responsables du non-paiement de l'impôt ou de la mise en place de mécanisme d'évasion, sans insérer de nouvelle disposition ou modifier les textes existants.

La responsabilité sociétale de l'entreprise, phénomène en pleine expansion, peut trouver une application en droit de la responsabilité civile. Le juge pourrait, dans son évaluation du comportement de la société prudente et diligente, mais aussi dans celui du dirigeant prudent et diligent, se référer à des normes relevant de la *soft law*. Les pouvoirs publics pourraient adopter un modèle de code de conduite basé sur des instruments internationaux tels que les principes directeurs de l'O.C.D.E. Ceux-ci recommandent aux entreprises de respecter la lettre et l'esprit des dispositions fiscales et de payer leurs impôts et prônent donc une certaine discipline fiscale. Le droit commun de la responsabilité civile viendrait alors appuyer les principes de la responsabilité sociétale.

Au vu du rôle crucial de la fiscalité dans notre système économique, il me semble évident qu'un homme prudent et diligent ne devrait pas tenter de diminuer à outrance sa charge fiscale. Une planification modérée doit néanmoins être admise, à condition de respecter la lettre et l'esprit de la loi.

Sous-section 3 : Dans la foulée de l'article 442quater du C.I.R.92

Un statut particulier est déjà réservé aux dettes fiscales et sociales par les articles 93undecies C.T.V.A. et 442quater du Code des sociétés notamment parce que le non-paiement de ces impôts affecte négativement les ressources publiques et la position concurrentielle des entreprises qui acquittent leurs dettes fiscales correctement.²³³ Le législateur justifie l'application de ces dispositions à la T.V.A. et au précompte professionnel par le fait que ce sont des « *sommes que l'entreprise a perçues ou retenues sur les rémunérations sans les acquitter au profit du Trésor alors qu'elles ne peuvent, en raison de leur nature, être considérées comme faisant partie des moyens financiers de l'entreprise*²³⁴ ». Il semble

²³³ Projet de loi-programme, Doc. Parl., Ch. repr., sess. 2005/2006, n°51-2517/002, p.5.

²³⁴ Ibid.

néanmoins qu'au vu de l'importance de notre système fiscal et de son rôle dans notre économie et qu'au nom d'une certaine justice et équité, l'introduction d'une disposition qui rendrait les dirigeants solidairement responsables du défaut, fautif, de paiement de tout impôt semble approprié. Quoiqu'alourdissant leur responsabilité, ceux-ci disposeraient de la possibilité de s'en exonérer dans des conditions similaires à celles de l'article 442*quater*. Dans le même esprit, la présomption de faute ne serait pas applicable si le non-paiement provient de difficultés financières ayant donné lieu à l'ouverture de la faillite. Le texte mériterait néanmoins d'être précis quant au moment où doit s'ouvrir la procédure d'insolvabilité pour que la présomption soit inefficace. En effet, rendre la présomption inefficace lorsque la procédure de faillite s'ouvre après l'introduction de l'action en responsabilité inciterait les dirigeants à déposer le bilan dans le seul but d'éviter l'application de la présomption, ce qui donnerait probablement lieu à des abus.

Il n'y aurait, dès lors, nul besoin de passer par l'article 1382 du Code civil pour sanctionner le non-paiement de l'impôt, dont la preuve des conditions est souvent difficile à rapporter.

Conclusion

La lutte contre l'évitement de l'impôt doit donc se faire tant au niveau des dirigeants que des entreprises.

Les entreprises sont au centre de notre économie : au vu de leur importance économique notamment, les objectifs qu'elles poursuivent ont une influence certaine sur la société civile. Elles disposent même parfois d'un pouvoir supérieur à celui des états. C'est à ce titre que le débat concernant la conception d'intérêt social est important, tout comme une approche plus responsable de la gestion des entreprises devrait être la préoccupation de tout dirigeant.

L'économie toute entière a besoin de dirigeants sains, capables de simplicité, de bon sens et de mettre en place une gestion non dominée par le quantitatif et le court terme. Un changement des mentalités s'avère alors nécessaire et, même s'il peut paraître utopique, « *where there is a will there is a way*²³⁵ ». ²³⁶ L'autorégulation semble la voie la plus appropriée, mais elle a montré ses limites lors de la crise économique et financière récente. Il convient alors de l'encadrer plus efficacement et de sanctionner les dirigeants qui s'écarternt fortement des standards de bonne conduite ainsi que des règles fiscales et sociales, celles-ci constituant un des fondements de notre société.

La conception de l'intérêt social d'une société a évolué au fil du temps. Passant de la seule maximisation du profit des actionnaires à une conception plus large incluant l'intérêt de diverses parties prenantes, ce changement de paradigme est fondamental dans la gestion d'une entreprise. En effet, les dirigeants sont supposés gérer la société au mieux de ses intérêts, sous peine de voir leur responsabilité engagée pour faute de gestion. S'agissant de la responsabilité sociétale des entreprises, elle est illégale si l'on s'en tient à une conception restrictive de l'intérêt social. La notion même de *corporate governance* s'est, elle, développée parallèlement à cette transformation de la notion d'intérêt social.

À l'heure actuelle, les pouvoirs publics, fréquemment considérés comme incompetents, sont, en vérité, souvent démunis face au pouvoir grandissant des multinationales²³⁷. On observe alors une certaine réticence face aux interventions étatiques, jugées trop nombreuses, trop strictes ou injustes. Les réglementations contraignantes créent « *une sorte d'industrie de l'évitement et du*

²³⁵ A. BRUYNEEL, « Crise, marchés, entreprises financières : le retour de la réglementation ? – De 2008 à 2010 : illusions ou changements ? », *Euredia*, 2011/1, p.78.

²³⁶ *Ibid.*, p.78.

²³⁷ J.-P. ROBÉ, « L'entreprise en droit », *Droit et société*, 29-1995, p.117-136.

*contournement de la règle ou de la supervision*²³⁸, la lettre de la loi étant souvent respectée, à l'inverse de son esprit. Sous le couvert de la liberté qui est la leur, les citoyens et les entreprises veulent donc pouvoir choisir. C'est, selon moi, la raison pour laquelle la R.S.E. et la gouvernance d'entreprise sont en pleine expansion : elles comportent une dimension volontaire, plus ou moins importante.

Face à ce constat, imposer aux entreprises de respecter certains principes ou certaines valeurs me semble peu efficace. C'est à ce titre que la *corporate governance* me semble être le meilleur moyen de promouvoir la responsabilité sociétale des entreprises dans la mesure où les entreprises restent libres de se plier à ses recommandations, ou de justifier la raison pour laquelle elles y dérogent. La *soft law* est alors un rempart contre une inflation réglementaire qui, utilisée comme un outil de diffusion des bonnes pratiques, sera plus efficace que la *hard law*, imposant la soumission à une norme. Cette hypothèse se voit confirmée par une autre observation : un modèle coercitif n'est efficace que s'il existe des autorités de contrôle et de sanction compétentes et dotées de ressources suffisantes, alors qu'il s'avère que l'Etat belge n'a cessé de diminuer ses effectifs et que les contrôles effectués sont trop peu nombreux.²³⁹

La sanction du marché semble donc la plus appropriée : la réputation d'une entreprise est un actif de plus en plus important dont la valeur varie rapidement. Warren Buffet, éminent stratège financier, a d'ailleurs prononcé une phrase emblématique : « *Il faut 20 ans pour bâtir une réputation et cinq minutes pour la démolir. Si vous y pensez, vous ferez les choses différemment*²⁴⁰ ». Le risque de réputation est le risque de perte de confiance dans l'intégrité d'une société. À l'heure où les consommateurs et les investisseurs développent des comportements responsables, la réputation semble être un véritable actif à gérer, ce qui nécessite la mise en œuvre de stratégies et de procédures, rôle de la responsabilité sociétale et de la compliance notamment.²⁴¹

Un encadrement de ce processus volontaire est néanmoins nécessaire. Les obligations légales de publication d'information me semblent alors justifiées. Les états ne jugent alors pas de l'opportunité des stratégies R.S.E. mises en place, mais obligent simplement les entreprises à

²³⁸ A. BRUYNEEL, « Crise, marchés, entreprises financières : le retour de la réglementation ? – De 2008 à 2010 : illusions ou changements ? », *op.cit.*, p.72.

²³⁹ C. COLLARD, C. ROQUILY, *La performance juridique : pour une vision stratégique du droit dans l'entreprise*, LGDJ, ed. Lextenso, Paris, 2010, p.168-172.

²⁴⁰ W.BUFFET, https://www.brainyquote.com/fr/citation/warren-buffett_108887

²⁴¹ E. MALHERBE, *Vers une compliance maîtrisée – de la pression réglementaire à l'opportunité*, Waterloo, Kluwer, 2009, p.25 et 63

communiquer avec le public. En espérant ainsi que, mues par la force de l'opinion publique et l'importance de leur réputation, elles mettent en place un système de gestion responsable.

Dans ce contexte, la R.S.E. et la *corporate governance* peuvent servir d'interface entre les entreprises et la société civile en permettant de concilier les attentes et préoccupations de chaque partie.²⁴²

Il serait néanmoins utopique d'espérer que toutes les entreprises deviennent fiscalement responsables. En effet, même si un mouvement dans ce sens peut être observé, le changement des mentalités qui, je l'espère, est en cours, prendra du temps. En attendant, il me semble qu'aggraver la responsabilité des dirigeants dont l'entreprise viole le texte et, dans une certaine mesure, l'esprit de la loi fiscale est approprié. La société ne devrait pas être un « *système ingénieux pour obtenir des bénéfices individuels sans responsabilité individuelle*²⁴³ ». L'idéal serait de lier responsabilité sociétale des entreprises et responsabilité des dirigeants en tenant compte, par exemple, des normes de R.S.E. pour apprécier la responsabilité civile des dirigeants.

Bien consciente que ce ne sont que deux pistes parmi des milliers de possibilités, il est selon moi, primordial de freiner l'avancement des réglementations fiscales contraignantes, trop nombreuses et trop complexes.

Inciter plutôt qu'imposer, voilà où réside la clé.

²⁴² G. NERI-CASTRACANE, *Les règles de gouvernance d'entreprise comme moyen de promotion de la responsabilité sociale de l'entreprise, réflexion sur le droit suisse dans une perspective internationale*, coll. Genevoise, Genève-Zurich-Bâle, Schulthess, 2016, p.402.,

²⁴³ A. BIERCE, <http://evene.lefigaro.fr/citations/mot.php?mot=responsabilit%C3%A9&p=2>

Bibliographie

Législation

Normes internationales

- O.C.D.E., *Corporate Governance and the Financial Crisis : Key Findings and Main Messages*, juin 2009, <http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/43056196.pdf>
- O.N.U., Global compact, <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles> (27 avril 2017).
- O.C.D.E. (2011), *Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales*, éd. O.C.D.E., 2011, <http://www.oecd.org/fr/daf/inv/mne/2011102-fr.pdf> (16 mai 2017)

Normes européennes

- Directive (CE) n°2005/29/CE du Parlement européen et du Conseil du 11 mai 2005 relative aux pratiques commerciales déloyales des entreprises vis-à-vis des consommateurs dans le marché intérieur et modifiant la directive 84/450/CEE du Conseil et les directives 97/7/CE, 98/27/CE et 2002/65/CE du Parlement européen et du Conseil et le règlement (CE) n°2006/2004 du Parlement européen et du Conseil, *J.O.U.E.*, L 149, du 11 juin 2005, p.22-39.
- Directive (CE) n°2006/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2006 modifiant les directives du Conseil 78/660/CEE concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, 83/349/CEE concernant les comptes consolidés, 86/635/CEE concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des banques et autres établissements financiers et 91/673/CEE concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurance, *J.O.U.E.*, L224, du 16 août 2006, p.1-7.
- Directive (UE) n°2010/24/UE du 16 mars 2010 du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, *J.O.U.E.*, L 84, du 31 mars 2010, p.1-12.
- Directive (UE) n°2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CE, *J.O.U.E.*, L 64, du 11 mars 2011, p.1-12

- Directive (UE) n°2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, art. 4 §1 (a), *J.O.U.E.*, L 345, du 29 décembre 2011, p.8-16.
- Directive (UE) n°2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financier annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, *J.O.U.E.*, L182, du 29 juin 2013, p.19-76.
- Directive (UE) n°2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014, modifiant la directive 2011/86/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, *J.O.U.E.*, L219, du 25 juillet 2014, p.40-41
- Directive (UE) 2014/95/UE du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes, *J.O.U.E.*, du 15 novembre 2014, p.1-9
- Directive (UE) n°2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerner l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L359 du 16 décembre 2014, p.1-29.
- Directive (UE) n°2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015, modifiant la directive 2011/96 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'Etats membres différents, *J.O.U.E.*, L 21, du 28 janvier 2015, p.1-3.
- Directive (UE) n°2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, considérant n°6, *J.O.U.E.*, L 146, du 3 juin 2016.
- Directive (UE) n°2016/943 du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2016 sur la protection des savoir-faire et des informations commerciales non divulgués (secrets d'affaires) contre l'obtention, l'utilisation et la divulgation illicites, considérant 20, L 157, du 15 juin 2016, p.1-18.
- Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.U.E.*, L193, du 19 juillet 2016, p.1-14.

- Résolution du Parlement européen du 15 janvier 1999 sur des normes communautaires applicable aux entreprises européennes opérant dans les pays en développement : vers un code de conduite, *J.O.U.E.*, C 104, 14 avril 1999, p. 180
- Commission européenne, Livre Vert, Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises, COM(2001), 0366, final.
- Commission européenne, Communication de la Commission au parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014, Com(2011), 681 final.
- Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, Plan d'action : droit européen des sociétés et gouvernance d'entreprise – un cadre juridique moderne pour une plus grande implication des actionnaires et une meilleure viabilité des entreprises, Com(2012), 740/2.
- Rapport du 29 janvier 2013 sur la responsabilité sociale des entreprises : promouvoir les intérêts de la société et ouvrir la voie à une reprise durable et inclusive, 2012/2097, <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&reference=A7-2013-0023&language=FR> (18 mai 2017).

Normes nationales

- Const., art. 10, 11, 170, 172.
- C.I.R., art. 26, 54, 185, 198, 202-205, 207, 270, 354, 333, 318, 444-463.
- C. Soc., art. 61, 62, 96, 522-530. .
- C. civ, art. 1166, 1382.
- C.T.V.A., art. 93*undecies*.
- C. jud., art. 17, 18.
- Loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail, *M.B.*, 22 août 1978, p.9277.
- Loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publication des participations importantes, dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition, *M.B.*, 22 août 2002, p.36555.
- Loi progr. du 1^{er} juillet 2016, *M.B.*, 4 juillet 2016, p.40970.
- Arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B.*, 13 septembre 1993, p.20105.

- Arrêté royal relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations, *M.B.*, 30 décembre 2003, p.61929.

Travaux préparatoires

- Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières, Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Sén., sess. Ord. 1992-1993, n°762/1.
- Exposé des motifs, *Doc.parl.*, Sénat, sess. ord. 1994-1995, n°1323/1, p.3.
- Rapport fait au nom de la Commission des finances et du budget, *Doc. Parl.* Ch. Repr., sess. ord. 2005-2006, n°51-2517/012.
- Projet de loi-programme, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord., 2011-2012, n°53-2081/1.
- Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, visant à créer un régime de sanction pour les intermédiaires financiers et les conseillers fiscaux complices de fraude fiscale, *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2014-2015, n°0890/001.

Jurisprudence

- C. Const., 18 juin 2009, n°99/2009, Arrêts de la Cour constitutionnelle, 2009, III, p.1503-1517
- C. Const, 29 mars 2012, *J.D.S.C.*, 2012, liv.12, p.172-175.
- Cass., 22 novembre 1949, *Pas.*, 1950, I, p.179
- Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p.191
- Cass., 10 juin 1952, *Pas.*, 1952, p. 656
- Cass., 8 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p.1082
- Cass. 17 septembre 1968, *Pas.*, I, p.61
- Cass. 4 juin 1971, *Pas.*, 1971, I, p.940
- Cass. 1^{er} juin 1984, *Pas.*, 1984 I p.1202.
- Cass 14 octobre 1985, *Pas.*, 1986, I, p.155
- Cass., 22 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, p.849.
- Cass 26 octobre 1990, *Pas.*, 1991, I, n°110, p.216.
- Cass. 28 septembre 1995, *Pas.*, 1995, II, p.856
- Cass., 7 novembre 1997, *J.D.S.C.*, 2000, p.5-6.
- Cass., 16 février 2001, *Pas.*, 2001, I, p.301-314.
- Cass., (3^e ch.), 20 juin 2005, *D.A.O.R.*, 2005/76, p.340-344.

- Cass., 21 septembre 2012, *Pas.*, 2012, I, p.1719
- Cass., 28 novembre 2013, *Pas.*, 2013, III, p.2384.

- Anvers, 6 avril 1999, *T.R.V.*, 2000, p. 33.
- Anvers, 13 décembre 1999, *T.R.V.*, 2000, p. 32.
- Liège, 11 mai 2001, *J.T.*, 2002, p.194
- Bruxelles, 31 juillet 2003, *R.W.*, 2004-2005, livre 8, p. 309
- Anvers, 11 décembre 2003, *J.D.S.C.*, 2006, p. 115
- Liège, 13 janvier 2004, *J.D.S.C.*, 2005, p. 183, obs. M.-A. DELVAUX.
- Anvers, 6 décembre 2005, *F.J.F.*, 2006, liv.7, p.580.
- Anvers, 14 mars 2006, *A.F.T.*, 2007, liv.4, p.40, obs. J. ROSELETH
- Bruxelles, 13 septembre 2006, *T.F.R.*, 2007, liv. 321, p.378-384, note S. De GEYTER
- Bruxelles, 1 mai 2011, *J.D.S.C.*, 2012, liv.12, p.151

- Civ. Turnhout, 14 juin 2002, *F.J.F.*, 2002/244
- Civ. Anvers, 1^{er} octobre 2002, *Fiscologue* 2002, n°863, p. 4.
- Comm. Malines, 14 novembre 2002, *T.R.V.*, 2002, p. 643
- Civ. Anvers 24 février 2003, *T.F.R.*, 2003, liv.249, p.924
- Civ., Hasselt 23 avril 2003, *T.F.R.*, 2003, liv.249, p.926

- Civ. Anvers, 21 juin 2005, *R.W.*, 2006-2007, p.1286-1287.
- Comm. Anvers, 11 janvier 2006, *T.R.V.*, 2006, liv. 3, p. 251

- Comm. Mons (2^e ch.), 23 mars 2006, *J.D.S.C.*, 2006, p. 129-133.

Doctrine

Monographies

- AFSCHRIFT T., *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013.
- AFSCHRIFT T., *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 2003.
- BOSLY H.D., CALLEWAERT V., COURET A., DE CORDT Y., DELVAUX M.A, DENIS PH. et GATHEM G., *La responsabilité des dirigeants de personnes morales*, Business & Economics, Bruxelles, La Charte, 2007

- BYTTEBIER K., PIU P., ROELAND S., *Corporate Governance – Eigendom, bestuur en controle van vennootschappen*, Anvers, Maklu, 2003.
- CARDYN Ch., et DEPELPIERRE J., *Frauder...ou payer ses impôts*, Collection scientifique de l'Ecole Supérieure des Sciences Fiscales, Bruxelles, 1962.
- COLLARD C., ROQUILY C., *La performance juridique : pour une vision stratégique du droit dans l'entreprise*, Paris, éd. Lextenso, 2010.
- COPPENS P.F *L'entreprise face au droit fiscal belge*, Bruxelles, Larcier, 2009.
- DEKLERCK L., *Manuel pratique d'impôt des sociétés*, 10^e éd., Bruxelles, Larcier, 2013.
- DELRUE G., *Fraude fiscale*, Anvers, Maklu, 2007
- DEWAIDE X., ERVYN G. et VANDEN EYNDE J., *Responsabilité civile des administrateurs et membres du comité de direction des sociétés anonymes : état de lieux*, Gent, Story Publisher, 2008.
- GEROMONT P., N'GUYEN D., TROCHON J.-Y. et VINCKE F., *L'entreprise face à la mondialisation : opportunités et risques*, Stratégies juridiques, Bruxelles, Bruylant, 2006.
- GOFFIN J.-F., *Responsabilités des dirigeants de sociétés*, De Boeck & Larcier, 2^e ed., Bruxelles, 2004.
- KIRKPATRICK J., *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 2^e éd., Bruxelles, Bruylant, 1995.
- MALHERBE E., *Vers une compliance maîtrisée – de la pression réglementaire à l'opportunité*, Waterloo, Kluwer, 2009.
- MALLIN C.A., *Corporate Governance*, 4^e éd., Oxford, Oxford University Press, 2013.
- MARGAIRAS A. et MERKLI R., *La fuite devant l'impôt et les contrôles du fisc*, Imprimerie Vaudoise, Lausanne, 1985.
- NERI-CASTRACANE G., *Les règles de gouvernance d'entreprise comme moyen de promotion de la responsabilité sociale de l'entreprise, réflexion sur le droit suisse dans une perspective internationale*, coll. Genevoise, Genève-Zurich-Bâle, Schulthess, 2016.
- SCAILTEUR C., *Le devoir fiscal*, Desclée De Brouwer, Bruges, 1950.
- STEVENAART MEEÛS F., « Plaidoyer pour une magistrature fiscale plus efficace » in *En quête de fiscalité, et autres propos* (sous la dir. de M. BOURGEOIS et I. RICHELLE), Mélanges offerts à J.P. BOURS, Larcier, Bruxelles, 2011.
- TIBERGHIE A., *Manuel de droit fiscal 2013-2014*, Kluwer, Waterloo, 2014.
- VAN OMMESLAGHE P., *Droit des obligations*, t.2, Bruxelles, Bruylant, 2010.
- VAN OMMESLAGHE P., *Traité de droit civil belge*, Bruxelles, Bruylant, 2013.

- WÉRY P., *Droit des obligations*, Précis de la Faculté de Droit de l'Université catholique de Louvain, vol.1, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2011.

Études publiées dans un ouvrage collectif

- BLOCKHERYE T et VAN CAUBERGH P.-O., « Les sociétés face à l'abus fiscal: de la théorie à la pratique » in *Droit des affaires et des sociétés : actualités et nouveaux enjeux* (sous la dir. de J. MALHERBE et E-J NAVEZ), Limal, Anthémis, 2013, p.37-95.
- COPPENS P.F., « La mesure anti-abus de droit, évolutions jurisprudentielles et réflexions critiques » in *Les dialogues de la fiscalité Anno 2010* (sous la coord de TRAVERSA E., O. HERMAND, E.-J. NAVEZ, V. DECKERS, C.-A. HELLEPUTE), Bruxelles, Larcier, 2010, p.219-251.
- DE ROECK M. et NIEUWDORP R., « Chapter 20 : Belgium », in *Director's Liability : a Worldwide Review*, Aalphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2006, p.225-236.
- GARABEDIAN D. « Politique belge de prévention de l'évasion fiscale – une introduction à l'usage des non spécialistes », in *Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale*, Centre de droit international, acte des journées d'études des 20 et 21 janvier 2000, coll. de la faculté de droit de l'Université Libre de Bruxelles, Bruxelles, Bruylant, 2001, p.195-212.
- KILESTE P. et STAUDT C., « La responsabilité des dirigeants d'entreprise », in *Les responsabilités d'entreprise* (sous la Dir de Jean-Pierre Buyle), Éditions du jeune barreau de Bruxelles, Bruxelles, 2007, p.363-547.
- MALHERBE J., « Responsabilité sociale de l'entreprise et fiscalité » in *Droit des affaires et sociétés. Actualités et nouveaux enjeux*, (sous la dir. de J. MALHERBE et E-J NAVEZ), Limal, Anthémis, 2013, p.11-20.
- MALHERBE PH., « Quelques réflexions sur l'abus fiscal international », in *dialogues de la fiscalité 2015* (sous la dir. d'E. TRAVERSA), Bruxelles, Larcier, 2015, p.223-250.
- POSSOZ M. et TRAVERSA E., « Le plan d'action BEPS de l'OCDE et les développements récents en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale » in *Les dialogues de la fiscalité 2015, fiscalité des entreprises, questions d'actualité*, (sous la dir. d'E. TRAVERSA), Bruxelles, Larcier, 2015, p.179-222.
- VEROUGSTRAETE I., « L'action en comblement de passif », in *Les créanciers et le droit de la faillite*, Bruxelles, Bruylant, 1983, p.425-450.
- VINCKE F., « Le dirigeant d'entreprise, ses multiples profils » in *Dirigeant d'entreprise : un statut complexe aux multiples visages*, séminaire organisé à Liège le

jeudi 6 mai 1999, coll. commission droit et vie des affaires, faculté de droit de Liège.
Bruxelles, Bruylant, 2000, p.1-10.

Périodiques, notes de jurisprudence, encyclopédies juridiques et chroniques de jurisprudence

- AFSCHRIFT T., « Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie) : Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la TVA », *J.T.*, n°6245, 2006, p.733-740.
- AYDOGDU R., « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, p.868-908.
- BERTHET K., « Réflexions sur la bonne gouvernance fiscale », *J.D.F.*, 2011, p.137-160.
- BLOCKX I., JANSSENS E., « De saga van buitencontractuele aansprakelijkheid van organen van een vennootschap », note sous Cass., 20 juin 2005, *R.A.B.G.*, 2005/17, p.1552-1556.
- BOURGEOIS M., LACHAPELLE A., « Multinationales : la lutte contre l'évasion fiscale en Europe », *J.D.E.*, 2016, p.302-309.
- BRUYNEEL A « Crise, marchés, entreprises financières : le retour de la réglementation ? – De 2008 à 2010 : illusions ou changements ? », *Euredia*, 2011/1, p.59-81.
- BUYSSE Ch., « Présomption de faute : uniquement pour les dirigeants « chargés de la gestion journalière » », note sous Comm. Mons, 27 juin 2013, *Fiscologue* n°1352, 13 septembre 2013, p.12.
- CAUCHETEUX L., ROEGIER M., « La responsabilité sociétale des entreprises (RSE) au regard des pratiques commerciales », *R.D.C.*, 2015/7, p.654-665.
- CARREIRA DA CRUZ M.-A., « Les codes de conduite appartiennent-ils en tant que pratiques et sources de droit, à la *lex mercatoria* ? », *Rev. B. dr. Intern.*, 2009/1, p.199-211.
- CÉZANNE C., RUBINSTEIN M., « La RSE comme instrument de gouvernance d'entreprise : une application à l'industrie française des télécommunications », *Revue de la régulation*, 12 / 2^e semestre, automne 2012, <https://regulation.revues.org/9819> (18 mai 2017).
- COIBION A., « Responsabilité extracontractuelle des administrateurs ou gérants : retour à une interprétation orthodoxe de la théorie de l'organe », note sous Cass. 20 juin 2005, *R.D.C.*, p.421-425.

- DAUGAREILH I., « Responsabilité sociale des entreprises transnationales : analyse critique et prospective juridique », *J.D.E.*, 2011, n°175, p.1-7.
- DE BOE C., JACMAIN S., « L'article 37 de la loi sur la continuité des entreprises : nouveaux développements et mise en perspective au regard de la responsabilité – en particulier en matière fiscale et sociale – des dirigeants d'entreprise », *R.D.C.*, 2015/6, p.526-548.
- de CANNART d'HAMALE E., « La responsabilité sociale des entreprises, soft law ou hard law », *J.T.*, 2007, p.419.
- DE GEYTER S., « De aansprakelijkheid van bestuurders en zaakvoerders voor onbetaalde belastingschulden van de vennootschap. Een stand van zaken », *T.F.R.*, 2003/91, p.928-930.
- DEBRUYNE M., « Fiscalité, Relation de Confiance et Responsabilité Sociale de l'Entreprise », *Revue de Management et de Stratégie*, 2016, 5 :2, p.103-117.
- DEDOBBELEER P., « Analyse d'exemples de cas constitutifs d'un abus fiscal », *R.G.C.F.*, 2014/2, p.107-117.
- DELAHAYE TH., *Le choix de la voie la moins imposée. Etude de droit fiscal comparé (Belgique, France, Pays-Bas, Royaume-Uni)*, *R.I.D.C.*, Vol. 30, n°3, Juillet-septembre 1978, p.886-887.
- DELVOIE J., « La théorie de l'organe en droit privé belge : le temps est venu de tourner la page Prix Pierre Coppins » *Rev. prat. soc.*, n°1, 2012, p.5-67.
- ELOY M., « Le retour de la théorie de la fraude à la loi », *R.G.F.*, 2012/3, p.2-4.
- ENGELMANN N. (e.a.), « Base Erosion and Profit Shifting : la fiscalité internationale réformée », *Fiscologue international*, 31 décembre 2015, éd. 384, p.1-18.
- FORESTINI R., « Comptes rendus », *Act.fisc.* 2003/6, p.48-50.
- GARABEDIAN D., « « Forme » et « substance » en droit fiscal belge », *Rapport belge au Congrès 2002 de l'International Fiscal Association*, *J.D.F.*, 2003, p.193-219.
- GATHEM G., « La responsabilité extracontractuelle des dirigeants de société après l'arrêt de la Cour de cassation du 20 juin 2005 : deux responsables valent mieux qu'un ! », note sous Cass., 20 juin 2005, *D.A.O.R.*, 2005/76, p.344-347.
- GODESSART G., « Fraude fiscale : quel dommage pour l'Etat ? », *Dr. pén. entr.*, 2013/4, p. 17-35.
- GOFFIN J.-F. et DE SAUVAGE G., « La responsabilité civile des dirigeants de société en matière fiscale », *R.G.C.F.*, 2008/5, p.355-377.

- HACHEZ N., « Responsabilité sociale des entreprises : l'Union avance-t-elle à reculons ? », *J.D.E.*, 2016, p.378-385.
- JANSEN A., « Responsabilité des dirigeants de sociétés à l'égard de l'administration fiscale (loi-programme du 20 juillet 2006) : l'administration ouvre le feu », note sous Comm. Liège (1^{er} ch), 2 octobre 2008, *D.A.O.R.*, 2010/94, p.186-208.
- JURION B., « Quelques réflexions sur l'évolution du rôle économique de l'impôt », *Bank. Fin.*, 2011/4, p.222-227.
- LAAOUEJ A., « La nouvelle disposition anti-abus en matière fiscale, genèse politique d'un bouleversement juridique », note sous Cass. 14 septembre 2007, *J.L.M.B.*, 2013/1, p.41-44.
- LAMINE A., « Les accords d'entreprise transnationaux : paradigme d'un discours R.S.E. régénéré ? », *Ann. Dr.*, vol.74, 2014, n°3, p.311-330.
- PIRLOT A., « Les interactions entre la fiscalité et la responsabilité sociétale des entreprises – Au-delà de la planification fiscale, la fiscalité environnementale comme lieu d'expression de la R.S.E. ? », *Ann. Dr.*, 2014, n°3, p.377-394.
- ROSELETH J., VANRAES T., « Fiscale impact van « corporate governance-wet » Aansprakelijkheid bestuurders en commissarissen verruimd », *Fisc. Act.*, 2002 afl. 33, 1-4.
- ROSSIGNOL J.-L., « Taxation : A New Corporate Governance Instrument in France ? », *Intertax*, 2010, vol.38, p.462-464.
- SIMONART V. : « La quasi-immunité des organes de droit privé », note sous Cass. (1^{er} ch), 7 novembre 1997, *R.C.J.B.*, 1999, p.732-774.
- TREBULLE F.-G., « Responsabilité sociale des entreprises, quelle réalité derrière les mots ? », *R.A.E. – L.E.A.*, 2003-2004/4, p.563-569.
- VAN CROMBRUGGE S., « Responsabilité du gérant pour non-versement du précompte professionnel », *Fiscologue* n°1082, 14 septembre 2007, p.10-11.
- VAN COMBRUGGE S., « Responsabilité des administrateurs pour les dettes d'impôt », *Fiscologue*, 2009, n°1180, p.11
- VAN OMMESLAGHE P., « Examen de jurisprudence. Les obligations », *R.C.J.B.*, 1986, p.33-261.
- VAN RYN J., « Responsabilité aquilienne et contrats », *J.T.*, p.505-506.
- VAN TILBORG K., « Faillite : responsabilité accrue pour les dettes fiscales », *Fiscologue*, 30 août 2002, p.857-859.

- VANWELKENHUYZEN T., « Le rapport de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) : un train fou lancé dans le brouillard ? », *R.G.C.F.*, 2015/4-5, p.237-257.
- WILLERMAIN D., « L'intérêt social selon la Cour de Cassation : « The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits » », note sous Cass., 28 novembre 2012, *T.B.H.*, 2014/9, p.855-865.
- X, Pour une politique intégrée de lutte contre la fraude, *J.T.T.*, 2008, p.457-463.
- X, Trois réflexions nées du paiement tardif répété de la T.V.A. par une société anonyme, *J.D.S.C.*, 2007, liv.20, p.203-207.

Divers

Articles de journaux

- de VOGÜÉ G et PELLEFIGUE J., « Fiscalité, éthique, réputation : vers une nouvelle ère ? », *Le Monde*, 14 octobre 2014, http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/10/14/fiscalite-ethique-reputation-vers-une-nouvelle-ere_4506102_4862750.html (21 mai 2017).
- MEULDERS R., « Oui, la Belgique est un paradis fiscal », *La Libre*, 28 février 2013, <http://www.lalibre.be/economie/libre-entreprise/oui-la-belgique-est-un-paradis-fiscal-51b8f985e4b0de6db9c9be48> (29 avril 2017).
- MICHEL A., « Évasion fiscale : tout sur les secrets du Luxembourg », *Le Monde*, 12 novembre 2014, http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html, (12 mai 2017)
- RUSSEL G., « PwC, le cabinet au cœur du « Luxembourg Leaks » », *Le Figaro*, 7 décembre 2014, <http://www.lefigaro.fr/societes/2014/11/06/20005-20141106ARTFIG00168-pwc-le-cabinet-d-audit-au-coeur-du-luxembourg-leaks.php> (12 mai 2017).
- REYNAUD F., « «Luxleaks » : des lanceurs d'alerte jugés en appel après un « combat mené pour les autres » », 13 décembre 2016, http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2016/12/12/luxleaks-des-lanceurs-d-alerte-juges-en-appel-apres-un-combat-mene-pour-les-autres_5047814_4862750.html, (2 mai 2017)
- SWYSEN L., « Mieux protéger les lanceurs d'alerte à Bruxelles », 5 février 2017, *La Capitale*, <http://bruxelles.lacapitale.be/40998/article/2017-02-05/mieux-protoger-les-lanceurs-dalerte-bruxelles>, (2 mai 2017).

- NADISIC T., MELKONIAN T., « Luxleaks : quand des juges évaluent les lanceurs d’alerte comme le font des dirigeants d’entreprise », 23 mars 2017, http://www.liberation.fr/debats/2017/03/23/luxleaks-quand-des-juges-evaluent-les-lanceurs-d-alerte-comme-le-font-des-dirigeants-d-entreprise_1557839 (2 mai 2017)
- X., « La fraude fiscale coûte 150 euros par mois à chaque belge », Trends-Tendances, 17 mai 2010, <http://trends.levif.be/economie/politique-economique/la-fraude-fiscale-coute-150-euros-par-mois-a-chaque-belge/article-normal-194717.html> (12 mai 2017)

Circulaires et autres documents étatiques

- Circ. n° AAF/2006-0604 (AAF 14/2006) du 24 août 2006, <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=7d4545fc-826d-4510-b12b-8e6dbf6517c2#findHighlighted>, (11 mai 2017).
- Circ. AAF n°3/2012 AGFisc n°17/2012 et AGDP n°4/2012 du 4 mai 2012, *M.B.*, 14 mai 2012, p.28141.
- Plan d’action fédéral, Commission interdépartementale du développement durable (C.I.D.D.), *La R.S.E. en Belgique*, approuvé le 21 décembre 2006 par le gouvernement fédéral
- Commission *corporate governance*, Code de *corporate governance* pour les entreprises non cotées de l’UCM et de l’UNIZO, Code Buysse II, Bruxelles, 2009.
- Commission *corporate governance*, Code belge de gouvernance d’entreprise 2009, Bruxelles, 2009.
- Plan d’action pour lutter contre la fraude fiscale, Cabinet du Ministre des Finances et de la Lutte contre la Fraude Fiscale, décembre 2015.

Autres

- Larousse Poche 2010, Paris, 2009, p. 246.
- AFSCHRIFT T., *Le droit du contribuable au choix licite de la voie la moins imposée en droit interne*, <http://www.idefisc.be/themes/choix-licite.html>, (18 mai 2017)
- BUFFET W., https://www.brainyquote.com/fr/citation/warren-buffett_108887 (22 mai 2017)
- DIALLO H., KARAKAYA G., MEULDERS D., PLASMAN R., *Estimation de la fraude fiscale en Belgique*, Rapport de recherche, *Brussels Economic Review*, Bruxelles, 14 mai 2010, https://static.lecho.be/upload/dulbea_2420771-404115.pdf (12 mai 2017)

- GOBBE F., « Evasion et fraude fiscale en Europe : mille milliards €/an », adaptation de la présentation de R. Murphy à l'intention du carrefour fiscalité de la Joint Social Conference, Bruxelles, 29 mars 2012
- MURPHY R., « Why is Country-by-Country financial reporting by Multinational Companies so important? », Tax Justice Network, <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/CountrybyCountryReporting.pdf>, (27 avril 2017)
- Pompidou G., <http://dicocitations.lemonde.fr/citations/citation-43902.php>.
- Tax Research UK, Ethics Briefing, « Tax and Corporate Responsibility », mai 2010, <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/TaxCSR.pdf>, (27 avril 2016)
- Tax Research UK, « Ethics Briefing, The legitimacy of tax », juillet 2010, <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/TaxLegitimacy.pdf>, (27 avril 2017).
- Tax Research UK, Tax Briefing, Tax avoidance, evasion, compliance and planning, juillet 2010, <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/TaxLanguage.pdf>, (27 avril 2017)
- TRAVERSA E., *Droit fiscal général* 2011-2012, Université Catholique de Louvain, 2011
- X., Les firmes multinationales, <https://www.letudiant.fr/boite-a-docs/telecharger/les-firmes-multinationales-2616> (18 mai 2017).
- BIERCE A, <http://evene.lefigaro.fr/citations/mot.php?mot=responsabilit%C3%A9&p=2>
- <https://www.ruling.be/fr>

Place Montesquieu, 2 bte L2.07.01, 1348 Louvain-la-Neuve, Belgique www.uclouvain.be/drt

