

UNIVERSITE D'ORAN
FACULTE DE DROIT
ECOLE DOCTORALE « DROIT COMPARE DES AFFAIRES »

**LA RESPONSABILITE FISCALE DES DIRIGEANTS DE
SOCIETES COMMERCIALES**

Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Magistère
dans le cadre de l'Ecole doctorale « droit comparé des affaires »

Présenté et soutenu publiquement par :

Houari ZENASNI

Directeur de Mémoire :

Mr le Professeur Bachir YELLES CHAOUCH

Membres du Jury :

Mr Mohamed MEROUANE	Professeur à l'université d'Oran	Président
Mr Bachir YELLES CHAOUCH	Professeur à l'université d'Oran	Rapporteur
Mme Dalila ZENNAKI	Professeur à l'université d'Oran	Examineur
Mr Youcef BENACEUR	Maître de conférences à l'université d'Oran	Examineur

UNIVERSITE D'ORAN
FACULTE DE DROIT
ECOLE DOCTORALE « DROIT COMPARE DES AFFAIRES »

**LA RESPONSABILITE FISCALE DES DIRIGEANTS DE
SOCIETES COMMERCIALES**

Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Magistère
dans le cadre de l'Ecole doctorale « droit comparé des affaires »

Présenté et soutenu publiquement par :

Houari ZENASNI

Directeur de Mémoire :

Mr le Professeur Bachir YELLES CHAOUCH

Membres du Jury :

Mr Mohamed MEROUANE	Professeur à l'université d'Oran	Président
Mr Bachir YELLES CHAOUCH	Professeur à l'université d'Oran	Rapporteur
Mme Dalila ZENNAKI	Professeur à l'université d'Oran	Examineur
Mr Youcef BENACEUR	Maître de conférences à l'université d'Oran	Examineur

REMERCIEMENT

Nous tenons à remercier Monsieur le Professeur Bachir YELLES CHAOUCH pour ses orientations et ses conseils, ainsi que pour son ouverture à la discussion et au débat.

A la mémoire de mes parents.

« [...] j'ai vu à gros bouillons grossir la corruption jusqu'à faire déborder la marmite ; des lois pour toutes les fautes ; mais des fautes si mal protégées que les statuts y valent des règlements d'une boutique de barbier : remarques et moqueries ».

Shakespeare, *Mesure pour Mesure*, acte V, scène 1.

PRINCIPALES ABREVIATIONS UTILISEES

al.	alinéa
als	alinéas
A.P.N.	Assemblée populaire nationale
Art. ; art.	article
Arts. ; arts.	articles
B.O.	Bulletin officiel de la législation et de la réglementation du Royaume du Maroc
B.O.I.	Bulletin officiel des impôts-France
B.O.D.G.I.	Bulletin officiel de la direction générale française des impôts
Bull. act.	Bulletin d'actualité – Lamy sociétés commerciales
Bull. civ.	Bulletin des arrêts de la Cour française de cassation, Chambres civiles
Bull. crim.	Bulletin des arrêts de la Cour française de cassation chambre criminelle
C.A.	Cour d'appel
cass.	arrêt de la Cour française de cassation
C. civ.	Code civil
C. civ. fr.	Code civil français
C. com.	Code de commerce
C.D.I.	Centre des impôts
C.E.	Conseil d'Etat
C.E. fr.	Conseil d'Etat français
C. enr.	Code de l'enregistrement
C.G.I.	Code général des impôts français
Ch.	Chambre
Ch. dél. con.	Chambre délictuelle et contraventionnelle
Ch. soc.	Chambre sociale
C.I.D.	Code des impôts directs et taxes assimilées
C.I.I.	Code des impôts indirects
Com.	Chambre commerciale de la Cour française de cassation
comm.	commentaire
concl.	conclusions
C. pén.	Code pénal

C.P.F.	Code des procédures fiscales
C.P.I.	Centres de proximité des impôts
C. pr. civ.	Code de procédure civile
C. pr. civ. adm.	Code de procédure civile et administrative
Crim.	Chambre criminelle de la Cour française de cassation
C. sup.	Cour Suprême
C.T.	Code du timbre
C.T.C.A.	Code des taxes sur le chiffre d'affaires
D.	Recueil Dalloz
D. adm.	Documentation administrative (France)
D.B.	Documentation de base (France)
<i>D. fisc.</i>	<i>Droit fiscal</i>
D.G.E.	Direction des grandes entreprises
D.G.I.	Direction générale des impôts
D.I.W.	Direction des impôts de Wilaya
éd.	édition
E.U.R.L.	entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée
fasc.	fascicule
Gaz. Pal.	Gazette du Palais
instr.	instruction
J.C.P.	Juris-classeur périodique
J.O.D.	Journal officiel des débats
J.O.R.A.	Journal officiel de la République algérienne
J.O.R.F.	Journal officiel de la République française
L.P.F.F.	Livre des procédures fiscales françaises
n°	numéro
n°s	numéros
op. cit.	option citée
ord.	ordonnance
p.	page
pp.	pages
préc.	précité (e)
rapp.	rapprocher
Rép. dr. soc. Dalloz	Répertoire droit des sociétés Dalloz
Rép. soc. Dalloz	Répertoire société Dalloz

Rev. alg.	Revue algérienne des sciences juridiques, économiques et politiques
R.C.E.	Revue du Conseil d'Etat
Rev. C. sup.	Revue de la Cour suprême
Rev. int. dr. comp.	Revue internationale de droit comparé
Rev. jud.	Revue judiciaire
Rev. soc.	Revue des sociétés
R.J.D.A.	Revue de jurisprudence de droit des affaires
R.J.F.	Revue de jurisprudence fiscale
s.	suiwant (s) ; suivante (s)
S.A.R.L.	société à responsabilité limitée
S.C.A.	société en commandite par actions
S.C.S.	société en commandite simple
S.N.C.	société en nom collectif
S.P.A.	société par actions
som.	sommaire
t.	tome
T.G.I.	tribunal de grande instance
V. ; v.	voir
vol.	volume

INTRODUCTION

Les débats de ces dernières années autour de la dépenalisation de l'acte de gestion¹ et la décision des pouvoirs publics², prise sous la pression sociale³, en faveur d'une telle approche, ont mis sous les projecteurs un acteur clé de la vie économique : le dirigeant d'entreprise⁴. Il est question globalement de protéger le dirigeant contre les dérives d'une qualification pénale abusive des erreurs de gestion et de donner plus de place à la sanction disciplinaire plutôt qu'à celle pénale, ceci afin de promouvoir l'esprit d'initiative et d'entreprise⁵. Non pas que le dirigeant n'ait pas de liberté dans la prise de décisions – celui-ci dispose des pouvoirs les plus étendus – mais, et la conséquence est psychologique, il s'agit plutôt de le rassurer. Le dirigeant peut entreprendre en prenant des risques ou plus de risques, au demeurant nécessaires à la pérennité de l'entreprise, en innovant, en anticipant.

Ceci étant dit, le dirigeant n'est pas pour autant sorti d'affaire. Ses actes fautifs accomplis dans le cadre de la vie sociale n'en reste pas moins impunis, que se soit sur le plan pénal, mais aussi et surtout, sur le plan patrimonial. En plus des poursuites pénales

¹ En témoigne la multitude d'articles de journaux consacrés à la question. V. notamment El Watan économie : N. GRIM, *Dépenalisation de l'acte de gestion, les banquiers tétanisés par le code pénal*, n° 27 du 10 au 16 oct. 2005, p. 5 ; H. NASSER, *Finances et droit, nos banques entre la gestion des risques et les risques de gestion*, n° 99 du 9 au 15 avr. 2007, pp. 12 et 13 ; S. BERKOUK, *Après le tout-pénal, l'impunité ?*, n° 289 du 16 au 22 mai 2011, p. 6.

² V. communiqué du conseil des ministres du 3 fév. 2011. Secrétariat général du gouvernement, http://www.premier-ministre.gov.dz/index.php?option=com_content&task=view&id=1548&Itemid=88, consulté le 20 janv. 2012.

³ La pénalisation de l'acte de gestion a contribué au développement chez les gestionnaires et notamment ceux des banques, d'un excès de prudence, en particulier pour accorder des crédits aux P.M.E., engendrant ainsi un fort ralentissement de la vie économique déjà en souffrance et forcément une pression sociale.

⁴ Avec une nuance que ces débats ont concerné en premier lieu les dirigeants de banques publiques ou des cadres gestionnaires suite à diverses affaires mettant en cause une partie d'entre eux, pour s'élargir ensuite aux dirigeants d'entreprises publiques et dont certains se sont ainsi retrouvés en prison.

⁵ H. NASSER, *op. cit.*, p. 12.

dont il peut faire l'objet, pouvant aller jusqu'à la privation de liberté, le dirigeant demeure susceptible d'engager son patrimoine personnel en cas de manquements de sa part. Cette situation est, en principe, non envisageable, car le dirigeant est un organe de la société, il est normalement à l'abri de toute poursuite de la part des tiers, il reste protégé par l'écran de la personnalité morale. Tel Janus, il a deux visages ; il incarne la personnalité morale de l'entreprise tout en ayant une personnalité juridique propre. Les engagements « *es qualité* » qu'il effectue n'ont pas d'effet sur son patrimoine personnel mais sur celui de la personne morale⁶. Les créanciers sociaux ne prêtent guère trop d'attention à cette dualité lorsque la société est *in bonis*. L'intérêt de la question ressurgit, par contre, et atteint son plus haut degré lorsque l'entreprise est défailante. Ils chercheront, dès lors, à atteindre le vrai auteur de cette défaillance, le « maître de l'affaire », qui ne peut être trouvé que dans la personne du dirigeant⁷. Mais comme cela a été avancé plus haut, le dirigeant est protégé par la dissociation des patrimoines. Son patrimoine reste indépendant de celui de l'entreprise.

L'Etat et les différentes collectivités publiques, créanciers privilégiés, sont eux aussi confrontés à cette situation lors du recouvrement de leurs créances et plus particulièrement, lors du recouvrement des créances fiscales détenues contre la société. L'administration fiscale dispose, en plus de ceux prévus par le droit commun, de différents mécanismes exorbitants de celui-ci pour le recouvrement de l'impôt dû par la société, redevable légal. Elle en use jusqu'au dernier moyen prévu à l'encontre de celle-ci et jusqu'au paiement du montant de la créance fiscale. A cet effet, et pour parer à une éventuelle défaillance de la personne morale, le législateur a prévu au bénéfice du comptable public, d'une part, un grand nombre de garanties en vue d'assurer le recouvrement des impôts, telles les sûretés réelles (privilège sur les meubles⁸, hypothèque légale sur les immeubles⁹) ; ou encore les sûretés personnelles (le cautionnement¹⁰). D'autre part, il lui a permis aussi de mettre en cause certains tiers

⁶ Emmanuel DUNET, *La responsabilité fiscale des dirigeants de sociétés*, thèse Paris II, 1995, p. 8.

⁷ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 9.

⁸ V. notamment art. 380 du C.I.D.

⁹ V. notamment art. 388 du C.I.D.

¹⁰ Art. 644 et s. du C. civ.

dépositaires de deniers de la société défailante (l'avis à tiers détenteur)¹¹ et la responsabilité solidaire de tiers représentants et ayant cause du redevable légal de l'impôt¹². Enfin, les services fiscaux peuvent mettre en œuvre des mesures de recouvrement forcé de l'impôt, il s'agit de la fermeture temporaire des locaux professionnels, de la saisie-exécution¹³ et de la vente¹⁴. Ces moyens colossaux mis à la disposition de l'administration fiscale peuvent être très efficaces et redoutables, mais ils peuvent aussi s'avérer illusoire lorsque la société est devenue insolvable. En particulier lorsque cette insolvabilité est due aux comportements frauduleux de personnes ne voulant pas assumer leurs actes et qui tentent d'utiliser la personne morale pour se couvrir. C'est ainsi que les dirigeants s'exposent à la colère du fisc¹⁵.

Plusieurs mécanismes ont été élaborés permettant de sanctionner le dirigeant sans remettre en cause la théorie de la personnalité morale. Ces mécanismes peuvent se fonder sur le « contournement » de la personne morale ; on est alors en présence d'une action en responsabilité. Il est recherché les actes effectués par le dirigeant pour le compte de la société et ceux ayant un caractère personnel. C'est ainsi que la personne morale est « contournée » afin d'aller chercher le dirigeant¹⁶. La personne morale peut aussi être « traversée ». Dans ce cas précis, nous ne sommes pas devant une action en responsabilité, mais plutôt en présence de mesures utilisées pour désigner la personne qui, pour couvrir ses comportements frauduleux, utilise l'apparence de la personne morale. Un rétablissement de la réalité juridique est, pour ce faire, nécessaire¹⁷. C'est ainsi que le dirigeant peut voir sa responsabilité engagée pour faute de gestion¹⁸, sa

¹¹ Art. 384 du C.I.D.

¹² V. art. 373 du C.I.D. pour la solidarité du cessionnaire du fonds de commerce et du cédant ; art. 374 du C.I.D. pour la solidarité du propriétaire du fonds de commerce et de l'exploitant ; l'art. 376 du C.I.D. pour la solidarité des époux.

¹³ Art. 146 et s. du C.P.F.

¹⁴ Art. 151 et s. du C.P.F.

¹⁵ Druon DELOT, *La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise*, L.G.D.J., 2003, p. 10.

¹⁶ Emmanuel DUNET, *op. cit.* p. 11.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ Art. 715 bis 23 C. com. pour la S.P.A. et l'art. 578 al. 1^{er} C. com. concernant les gérants de la S.A.R.L.

responsabilité en comblement du passif social¹⁹, ou voir son patrimoine personnel touché par une extension de faillite sociale²⁰. Bien sûr, la mise en œuvre de ces mécanismes nécessite la réunion de conditions prévues par la loi et sous le contrôle du juge.

La responsabilité fiscale fait partie de ces mécanismes prévus pour atteindre personnellement le dirigeant, Mais elle s'en détache par sa spécificité. Elle met à la charge du mandataire social les impositions de la société, en considérant que les dettes fiscales de cette dernière n'ont pas pu être honorées à cause de l'inobservation répétée des obligations fiscales ou de manœuvres frauduleuses. On se demandera à quelle catégorie appartient vraiment la responsabilité fiscale ? S'agit-t-il d'une véritable action en responsabilité, ou bien sommes nous devant un mécanisme d'une autre nature, mis en place pour débusquer les fraudeurs ? Quelle que soit sa nature, cette action n'en reste pas moins redoutable, elle se veut être une des réponses du législateur aux difficultés que l'administration fiscale rencontre dans le recouvrement des impôts dus par les sociétés, en particulier lorsque l'actif social apparaît hors de proportion avec l'importance des opérations entreprises et le montant des impôts auxquels ces dernières donnent lieu²¹. Il en est notamment ainsi lorsque « *la forme juridique de société (ou organisme) sert d'écran à des entreprises individuelles dont les chefs sont avant tout soucieux de ne pas engager leur patrimoine personnel* »²². Mais la responsabilité fiscale ne vise pas seulement ceux qui utilisent la société comme paravent, elle concerne également d'autres situations. Il s'agit, par exemple, du dirigeant imprudent ou négligeant qui oublie de payer les dettes fiscales de la société, ou bien celui qui a mal géré l'entreprise, ou qui, suite à des difficultés économiques, essaye de retarder le paiement des impositions afin de les utiliser comme moyen de trésorerie et décide de les payer ultérieurement. Or la situation sociale devient très grave et les arriérés s'accumulent²³. Mais quelle que soit la situation, il est clair que la responsabilité fiscale

¹⁹ Arts. 715 bis 27 et 715 bis 28 C. com. et l'art. 578 al. 2 et 3 C. com. concernant les gérants de la S.A.R.L.

²⁰ Art. 224 du C. com.

²¹ G. BLANLUET et J.-P. LE GALL, *La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprises* [Version électronique], Rev. Soc., 1992, n° 3.

²² Instr. Du 25 août 1981, B.O.D.G.I., 12 C-33-81, n° 1.

²³ Emmanuel DUNET, *op. cit.* p. 156.

visé exclusivement les dirigeants sociaux. Que renferme vraiment cette notion ? Une étude de celle-ci nous permettra d'en déterminer les contours.

L'article 155 du C.P.F. constitue l'unique fondement de cette action²⁴ ; il prévoit que « lorsque le recouvrement des impositions de toute nature et amendes fiscales dont la perception appartient au service des impôts dues par une société, a été rendue impossible par des manœuvres frauduleuses ou l'inobservation répétée des diverses obligations fiscales, le ou les dirigeant(s) et/ou le ou les gérant(s) majoritaires ou minoritaires au sens de l'article 32 du code des impôts directs, peuvent être rendus solidairement responsables avec cette société du paiement des dites impositions et amendes ». « A cette fin, l'agent chargé du recouvrement assigne le ou les dirigeant(s) ou le ou les gérant(s) devant le président de la Cour²⁵ du lieu du siège de la société qui statue comme en matière sommaire ». « Les voies de recours exercées par le ou les dirigeants ou gérant contre la décision du président de la Cour prononçant leur responsabilité ne font pas obstacle à ce que le comptable prenne à leur encontre des mesures conservatoires ».

Ces dispositions s'inscrivent, suivant la source dont elles émanent²⁶, dans un objectif de lutte contre la fraude fiscale. Elles se justifient, en plus de l'impératif lié à la sauvegarde des ressources de l'Etat, par le respect dû au principe d'égalité des citoyens devant les charges publiques²⁷ et au maintien d'une concurrence loyale entre les entreprises²⁸, élément fondamental du développement d'une véritable économie de

²⁴ L'art. L. 267 du L.P.F.F. en droit français.

²⁵ A noter une discordance, qui va être soulevée dans les développements qui suivront, avec le texte rédigé en langue arabe qui prévoit une assignation du dirigeant devant le président du tribunal et non celui de la Cour.

²⁶ Cet article est issu de l'article 54 de l'ordonnance n° 58-1372 du 29 décembre 1958 relative à diverses dispositions d'ordre fiscal et douanier, J.O.R.F. du 31 décembre 1958, p. 12064. Cet article 54 est placé au sein des dispositions destinées à lutter contre la fraude fiscale. On peut se poser la question de savoir si l'esprit de cette loi française, mais aussi « algérienne » lors de sa promulgation, perdure encore et si les intentions du législateur algérien sont les mêmes que celles du législateur français de 1958 ?

²⁷ Art 64 de la constitution de 1996 promulguée par décret présidentiel n° 96-438 du 7 déc. 1996, J.O.R.A. n° 76 du 8 déc. 1996, p. 5.

²⁸ C'est ainsi, par exemple, qu'une entreprise peut fausser la concurrence, raflant de nombreux marchés en ne se conformant pas à ses obligations fiscales (non paiement de l'I.B.S., rétention illégale de la T.V.A. par exemple) ou par le recours à des manœuvres frauduleuses (recours à des sous-traitants fictifs par exemple) ce qui lui permet de pratiquer des prix plus bas que les autres entreprises respectueuses de leurs obligations fiscales. Exemple tiré de : Vincent NOUZILLE, *La traque fiscale*, éd. Albin Michel, 2000, pp. 25 et 26.

marché²⁹. Comme le relève le programme de travail du gouvernement de janvier 2000, « ce phénomène [la fraude fiscale] constitue une des vulnérabilités du processus de développement national car nourrit un sentiment de frustration et d'injustice et porte atteinte à la crédibilité de l'Etat »³⁰. Malgré cet impératif, l'engagement de la responsabilité fiscale du dirigeant social reste soumis au contrôle du juge qui vérifie si les conditions d'application sont réunies. Un juge, qui reste difficile à déterminer, vu les ambiguïtés qui entourent l'article 155 C.P.F.

Certains auteurs³¹ utilisent l'expression de responsabilité fiscale d'une façon extensive. C'est ainsi que celle-ci englobe tous les cas de responsabilité personnelle du dirigeant face au paiement des dettes fiscales, incluant aussi le délit de fraude fiscale. Mais cette approche englobe des procédures qui ne font pas appel aux mêmes moyens et ne tendent pas forcément aux mêmes objectifs. Pour d'autres³², la responsabilité fiscale du dirigeant est celle découlant des dispositions visant l'engagement de la responsabilité du dirigeant en cas d'inobservation répétée des obligations fiscales ou de manœuvres frauduleuses ayant rendu impossible le recouvrement des impositions de toute nature et des amendes fiscales dues par une société. C'est-à-dire les dispositions de l'article 155 C.P.F. C'est cette dernière approche qui sera prise en compte dans cette étude vu la spécificité de chaque procédure touchant le dirigeant dans le domaine fiscal et qui empêche toute assimilation ou tout rapprochement les unes des autres.

Face à cette épée de Damoclès qui pèse sur le dirigeant, il faudra d'emblé déterminer avec précision les conditions d'application de la responsabilité fiscale (Première partie).

Une étude de la mise en œuvre de celle-ci nous permettra de constater les hésitations du législateur quant à la nature de cette action (Deuxième partie).

²⁹ M. SAIDANI, *La fraude fiscale*, La lettre de la D.G.I., n° 4, fév. 2000, p. 1.

³⁰ Cité par M. SAIDANI, *préc.*

³¹ Notamment : Druon DELOT, *préc.* ; Gérard LEGRAND, *La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise*, éditions du Juris-Classeur, 2003.

³² Notamment : Emmanuel DUNET, *préc.* ; G. BLANLUET et J.-P. LE GALL, *préc.* ; M.-C. BERGERES et P. DUPRAT, *Les dirigeants de sociétés : statuts juridique, fiscal et social*, Delmas, 1^{ère} éd, Paris, 1994.

PREMIERE PARTIE

CONDITIONS DE MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITE FISCALE DES DIRIGEANTS DES SOCIETES COMMERCIALES

« Indépendamment de la logorrhée législative qui est un signe de la perte de l'autorité du législateur, la loi est devenue l'expression d'une volonté de pouvoir pas d'une volonté de justice. Au lieu d'être le fruit d'une nécessité structurelle, elle est la manifestation d'un besoin particulier conjoncturel voulue par un groupe de pression »³³.

L'article 155 du code des procédures fiscales³⁴ instaure une responsabilité solidaire, spécifique aux dirigeants sociaux, au côté de la société qu'ils dirigent, lorsque des manœuvres frauduleuses ou l'inobservation répétée des obligations fiscales ont mis en échec le recouvrement des impositions de toute nature et amendes fiscales dues par cette société. De sorte que les dirigeants et la société sont, comme pour la solidarité civile de droit commun, tenus par une même dette fiscale et contraints tous les deux pour la totalité du montant de celle-ci³⁵.

Pour plus de clarté dans les développements qui vont suivre, notamment en ce qui concerne les difficultés que pose la procédure juridictionnelle applicable, il est important de signaler que les dispositions de l'article 155 C.P.F. ne sont pas nouvelles et ne datent pas de l'institution d'un code des procédures fiscales par la loi de finances pour 2002³⁶. En effet, ces dispositions sont issues de l'ordonnance n° 58-1372 du 29 décembre 1958 relative à diverses dispositions d'ordre fiscal et douanier³⁷, rendue applicable en Algérie après l'indépendance par la loi n° 62-157³⁸. Avec l'adoption des

³³ Emmanuel DUNET, *op. cit.* p. 13.

³⁴ Art. 195 de la loi de finances pour 2002.

³⁵ G. BLANLUET et J.-P. LE GALL, *op. cit.*, n° 6.

³⁶ V. art. 40 de la loi n° 01-21 du 22 déc. 2001 portant loi de finances pour 2002, J.O.R.A. n° 79 du 23 déc. 2001, p. 3.

³⁷ J.O.R.F. du 31 déc. 1958, p. 12064. V. art. 54. la responsabilité fiscale du dirigeant a été ainsi instituée au côté d'autres mesures pour lutter contre la fraude fiscale.

³⁸ Du 31 déc. 1962 portant reconduction, jusqu'à nouvel ordre, de la législation en vigueur au 31 décembre 1962 sauf pour les dispositions contraires à la souveraineté nationale, J.O.R.A. n° 2 du 11 janv.

codes fiscaux en 1975³⁹ et leur promulgation en 1976⁴⁰, les dispositions relatives à la responsabilité fiscale des dirigeants pour manœuvres frauduleuses ou inobservation répétée des prescriptions fiscales sont codifiées dans les différents codes fiscaux⁴¹ avec toutefois une différence de rédaction selon le type d'impôts. Suite à la réforme du système fiscal de 1990, ces dispositions ont été maintenues⁴². Enfin, les différents articles ont été abrogés⁴³ et aménagés au sein d'un même article, l'actuel article 155 C.P.F. Les anciennes dispositions prévoyaient une responsabilité similaire mais d'un champ d'application moins large que celui de l'article 155 du C.P.F. En effet, celles-ci se limitaient, d'une part, aux impositions dues par la société à responsabilité limitée, d'autre part, aux seuls gérants majoritaires et minoritaires de celle-ci au sens de l'article 14-2 du C.I.D.⁴⁴ Par la loi de finances pour 2002, le législateur a voulu étendre l'application de ces textes à tout dirigeant d'une société en plus des gérants majoritaires ou minoritaires au sens de l'article 32 du C.I.D., mais celui-ci n'est pas allé au bout de sa logique car il ne s'est contenté que des impositions dues par « *une société* », ce qui exclut, *de facto*, les autres entités, telles que les groupements par exemple⁴⁵.

1962, p. 18. En réalité, c'est dès le 13 juillet 1962 que des instructions du président de l'Exécutif provisoire prévoyaient que « *l'ensemble de la législation applicable sur le territoire algérien au 1^{er} juillet 1962 continue à être appliquée dans la mesure où son application ne paraît pas incompatible avec l'exercice de la souveraineté algérienne* ». V. Etienne-Jean LAPASSAT, *La justice en Algérie : 1962-1968*, Etudes maghrébines, Armand Colin, 1969, p. 24. Cette loi a été abrogée par l'ord. n° 73-29 du 5 juil. 1973, J.O.R.A. n° 62 du 3 août 1973, p. 678.

³⁹ Ord. n° 75-87 du 30 déc. 1975 *portant adoption des codes fiscaux*, J.O.R.A. n° 104 du 30 déc. 1975, p. 1157.

⁴⁰ Code des impôts directs, ord. n° 76-101 du 9 déc. 1976, J.O.R.A. n° 102 du 22 déc. 1976, p. 1144 ; code des impôts indirects par ord. n° 76-104 du 9 déc. 1976, J.O.R.A. n° 70 du 2 oct. 1977, p. 800 ; code des taxes sur le chiffre d'affaires, ord. n° 76-102 du 9 déc. 1976, J.O.R.A. n° 103 du 26 déc. 1976, p. 1208 ; code de l'enregistrement, ord. n° 76-105 du 9 déc. 1976, J.O.R.A. n° 81 du 18 déc. 1977, p. 972 ; code du timbre, ord. n° 76-103 du 9 déc. 1976, J.O.R.A. n° 39 du 15 mai 1977, p. 534.

⁴¹ Arts. 427 C.I.D., 56 C.T.C.A., 494 C.I.I., 365 C. enr. et 24 C.T.

⁴² Arts. 379 C.I.D., 147 C.T.C.A., 494 C.I.I., 365 C.enr. et 24 C.T.

⁴³ V. art. 200 de la loi de finances pour 2002.

⁴⁴ Cet alinéa a été abrogé par l'article 2 de la loi de finances pour 2003, désormais le texte renvoi à l'article 32 du C.I.D.

⁴⁵ V. art. 799 bis de l'ord. 75-59 *portant code de commerce* modifiée et complétée du 26 sept. 1975, J.O.R.A. n° 110 du 19 sept. 1975, p. 1073. Cet article confère au groupement la personnalité morale à dater de son immatriculation au registre du commerce.

A la différence du législateur algérien, le législateur français⁴⁶ a, par la loi de finances pour 1980, étendu cette responsabilité à tout « *dirigeant d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement* »⁴⁷. Par contre, il a laissé subsister l'article L. 266 du Livre des procédures fiscales qui date lui aussi de l'année 1958⁴⁸ dont les dispositions se réduisaient à la seule responsabilité des gérants majoritaires de S.A.R.L., on parlait alors de « *régime spécifique* »⁴⁹, pour enfin l'abroger par la loi du 26 juillet 2005⁵⁰ et ne garder que l'article L. 267, qui vise les dirigeants en général et est le seul à régir actuellement la matière⁵¹.

L'administration fiscale dispose ainsi d'une action redoutable cachée sous une procédure en apparence simple⁵², lui permettant de transcender l'écran de la personne morale et « *de contrecarrer les manœuvres de débiteurs se plaçant, sous le couvert de sociétés le plus souvent insolvables, hors de portée des poursuites du Trésor* »⁵³. Mais l'article 155 C.P.F. pose des conditions cumulatives sans lesquelles aucune action ne pourrait aboutir, une condition liée aux organes visées par cette procédure qui met uniformément en cause des personnes ayant peu de points communs, s'appliquant ainsi à des situations disparates qu'il conviendrait, dès lors, d'étudier (Chapitre 1) ; des conditions objectives liées aux comportements sanctionnés et à la dette de la société sont aussi prévues (Chapitre 2).

⁴⁶ Nous ferons souvent référence, à titre indicatif, à la législation française tout au long de cette étude, vu la source unique à l'origine des dispositions concernant la responsabilité fiscale en droit algérien et en droit français, même si celles concernant ce dernier ont beaucoup évolué.

⁴⁷ Art. L. 267 du L.P.F.F.

⁴⁸ M. COZIAN, *La responsabilité fiscale des dirigeants de société*, PA., 24 juin 1998, n° 75, p.8, in Marie-Anne FRISON-ROCHE et Sébastien BONFILS, *Les grandes questions du droit économique, introduction et documents*, P.U.F., 2005, document n° III-3-2, p. 128. À noter, que cet article découle de la même source que l'art. 155 C.P.F., c'est-à-dire l'article 54 de l'ord. n° 58-1372, *préc.*

⁴⁹ En effet, comme le relève l'administration fiscale française « *l'article 75 (L. 267) ne s'applique que là où cesse l'empire de l'article 1724 ter (L. 266)* », instr. du 25 août 1981, B.O.D.G.I., 12 C-33-81, n° 20.

⁵⁰ V. art. 15 de la loi n° 2005-842, 28 juil. 2005, J.O.R.F. du 27 juil. 2005, p. 2160. Loi pour la confiance et la modernisation de l'économie, dite loi Breton.

⁵¹ Avec toutefois des textes réglementaires prévus pour la mise en application de l'art. 267 L.P.F.F.

⁵² Druon DELOT, *op. cit.*, p. 146.

⁵³ G. BLANLUET et J.-P. LE GALL, *op. cit.*, n° 3.

CHAPITRE 1 : CONDITION LIEE AUX PERSONNES VISEES : LA QUALITE DE DIRIGEANT

Le législateur semble viser, à la lecture des dispositions de l'article 155 C.P.F., la fonction de dirigeant sans la qualifier, permettant ainsi d'éviter de limiter sa portée et, *a fortiori*, d'éviter une interprétation restrictive de ce texte. Il importe dès lors d'aller chercher la responsabilité de celui qui tient réellement les rênes de la société, quelque soit son statut ou la dénomination de son emploi.

La société, en tant qu'entité abstraite, doit impérativement, et pour l'exercice de ses droits, être représentée par des personnes physiques. A cet égard, toute société dispose d'un organe de gestion et de direction regroupant plusieurs personnes ayant pour mission de prendre les décisions nécessaires à son fonctionnement, sous réserve du respect par ceux-ci de la volonté des associés. Ces personnes appelées à diriger la personne morale sont désignées sous les vocables de « dirigeants sociaux » ou bien encore, dans une acception plus classique, de « mandataires sociaux » ou « mandataires légaux », celui-ci traduisant le pouvoir, qui tient sa source de la loi, d'engager la société à l'égard des tiers. Le terme de « mandat social » doit être distingué ici de la qualification juridique de mandat de droit civil⁵⁴ au sens des articles 571 et suivants du code civil⁵⁵. Cette appellation résulte de la conception contractuelle de la société ; la source des pouvoirs des dirigeants résidant dans le mandat qui leur serait conféré par les associés⁵⁶. C'est dans ce cadre là qu'a pu se développer peu à peu les contours de la responsabilité du dirigeant⁵⁷. Cette conception des relations entre les associés et les dirigeants est critiquée et dépassée⁵⁸ ; les dirigeants n'étant, ni des mandataires des

⁵⁴ Florentina GOLISTEANU, *La responsabilité des dirigeants des sociétés commerciales*, Mémoire collectif ss la dir. de M. Y. CHAPUT, Paris I Panthéon-Sorbonne, 2004-2005, p. 2.

⁵⁵ Selon l'article 571 du C. civ. « *le mandat ou procuration est un acte par lequel une personne donne à une autre, le pouvoir de faire quelque chose pour le mandat (sic) et en son nom. Le contrat ne se forme que par l'acceptation du mandataire* ».

⁵⁶ Daniel FASQUELLE, Annie MEDINA et autres, *Droit de l'entreprise 2006-2007*, éd. Lamy, p. 280.

⁵⁷ Jean-François BULLE, *Le mémento du dirigeant : S.A.R.L. et S.A.*, éd. Groupe revue fiduciaire, 3^{ème} éd., 1999, p. 33, n° 21.

⁵⁸ Ce qui n'a en rien empêché les législateurs algérien et français de reprendre le terme de mandat social. V. par exemple : art. 378 C. com. alg. et l'art. 1843-5, al. 3 C. civ. fr. et ce malgré les conséquences pratiques de cette ambiguïté, particulièrement sur le plan fiscal et social.

associés, car ceux-ci n'engagent pas directement ces derniers, ni ceux de la société, dès lors que celle-ci, « *corpus mysticum* »⁵⁹, ne dispose pas d'une volonté propre pouvant correspondre à celle d'un mandant chargeant le mandataire d'une mission déterminée⁶⁰. Qui plus est, les dirigeants tiennent leurs pouvoirs de la loi, ceci s'expliquant par le déclin de la théorie contractuelle de la société au profit de celle institutionnelle⁶¹. La formule « mandat social » signifie donc « *simplement que les dirigeants sociaux exercent une mission pour le compte de la société au nom de laquelle ils sont habilités à agir* »⁶². Désormais, les dirigeants sont perçus plus comme des « *fonctionnaires sociaux* », des « *organes* » de la société⁶³, ou bien encore, de « *rouage social* »⁶⁴. Ceci dit, l'expression « mandataires sociaux » persiste dans la littérature juridique, rendant ainsi le statut de cette catégorie plus ou moins ambiguë, particulièrement après l'émergence de l'idée très américaine de la « *corporate governance* ». Ce concept prôné par les financiers anglo-américains dans les années soixante, a pour modèle la théorie de l'agence, qui considère l'entreprise comme un nœud de contrats⁶⁵ ; le mandat étant l'un des plus fondamentaux unissant les actionnaires aux dirigeants⁶⁶.

La notion de dirigeant reste, néanmoins, une notion relative à deux niveaux. D'abord dans sa définition même, puisque celle-ci ne se caractérise pas par l'homogénéité et l'unité que veut lui prêter l'opinion commune. Ensuite, parce qu'à la diversité des dirigeants d'entreprises, correspond inévitablement une diversité des statuts juridiques et fiscaux applicables⁶⁷. Le statut de dirigeant de société ne prend pas sa source seulement du droit des sociétés et du droit commercial mais aussi du droit

⁵⁹ Y. GUYON, *Droit des affaires : Droit commercial général et sociétés*, t. 1, Economica, 12^{ème} éd., 2003, p. 198, n° 190.

⁶⁰ Mémento sociétés commerciales 2008-Documents dirigeants, DIRIG-I-30, Navis affaire (base de données payante en ligne <http://www.eff.com>), consultée le 10 juin 2008.

⁶¹ D. FASQUELLE, A. MEDINA et autres, *préc.*

⁶² Mémento sociétés commerciales 2008-Documents dirigeants, *op. cit.*, DIRIG-I-31.

⁶³ D. FASQUELLE, A. MEDINA et autres, *préc.*

⁶⁴ V. « *administrateur* » in Rép. soc. Dalloz, janv. 2003, n°3, p. 4.

⁶⁵ *Ibid.*

⁶⁶ Alain COURET, *Le gouvernement d'entreprise : la corporate governance* [Version électronique], D. 1995, chr., p. 163.

⁶⁷ D. FASQUELLE, A. MEDINA et autres, *op. cit.*, p. 282, n° 623.

social, du droit pénal, du droit civil et du droit fiscal. Chaque discipline ayant sa propre approche pour l'adoption d'une définition qui reste néanmoins plutôt contingente⁶⁸. Ces considérations font apparaître deux divisions dans l'appréhension de la notion de dirigeant. Une factuelle, l'autre plutôt juridique⁶⁹. Selon la première, le terme « dirigeant » recouvre deux acceptions, une acception large qui englobe « *toute personne ayant une responsabilité dans le cadre de l'administration, de la gestion ou de la direction d'une entreprise* » ; c'est celui qui dispose d'attributions à la tête de celle-ci. C'est la définition que semble privilégier l'administration fiscale, qui considère le dirigeant de société dans son bulletin d'information fiscale de 2010⁷⁰ comme étant « *toute personne investi d'un pouvoir de gestion ou d'administration dans une société* ». Elle définit le pouvoir de gestion par « *tous les actes de direction des affaires de la société (signature de contrats, lancement des investissements...)* », le pouvoir d'administration comme étant « *constitué par la définition de la stratégie et la politique globale de la société* ». Une autre acception, cette fois-ci stricte, plus conforme à l'étymologie, vise « *celui qui assure la direction par opposition à une simple participation à l'administration* » il dispose à ce titre de deux pouvoirs, « *celui de prendre la décision et celui de la faire exécuter* »⁷¹. C'est en effet « *le pouvoir d'ordonner aux subalternes qui distingue cette notion de dirigeant de la précédente* »⁷². Selon la deuxième, juridique, qui sera plus abondamment développée pour des raisons pratiques, distingue entre d'un côté, le dirigeant de droit dont la qualité et les fonctions résultent des statuts de la société (Section 1), de l'autre, les dirigeants effectifs (Section 2).

Section 1 : Le dirigeant de droit

Sont considérés comme dirigeants de droit, les personnes régulièrement désignées par les statuts ou par les organes sociaux compétents, pour exercer des

⁶⁸ Florentina GOLISTEANU, *op.cit.*, p. 3.

⁶⁹ *Ibid.*

⁷⁰ Bulletin d'information fiscale, *Régime fiscal des dirigeants de sociétés*, n° 01/2010, Direction Générale des Impôts, p. 4.

⁷¹ J.-F. BULLE, *op. cit.*, p. 3.

⁷² J.-F. BULLE, *op. cit.*, p. 25.

fonctions de gestion, de direction et d'administration⁷³. Il convient, dès lors, pour pouvoir les identifier, de se rapporter à la loi, aux statuts de la société, ou encore, au registre du commerce, grâce aux mesures de publicité relativement efficaces⁷⁴ qui intéressent les nominations et révocations des dirigeants sociaux.

La qualité de dirigeant de droit ne résulte, ni de l'activité, ni des attributions de la personne visée, mais du seul fait de sa désignation régulière⁷⁵. La désignation du dirigeant social est présumée régulière, si elle fait l'objet d'une mesure de publicité. Cette présomption, existant en droit français⁷⁶, est ignorée par le législateur algérien, bien que ce mécanisme permette d'éviter « *des vérifications en cascade, à peu près impossible à effectuer* »⁷⁷ et pouvant nuire à la sécurité des relations commerciales.

Les gérants de sociétés civiles sont aussi visés par l'article 155 du C.P.F. qui englobe toutes les sociétés sans autre précision, ce qui comprend, en plus des sociétés commerciales, les sociétés civiles soumises aux dispositions des articles 416 à 449 du code civil⁷⁸. On peut citer le cas des activités libérales, agricoles et d'enseignement⁷⁹. Néanmoins, cette catégorie de société ne sera pas abordée, restant en dehors de cette étude, limitée aux seuls dirigeants de sociétés commerciales.

Ces dirigeants sont énumérés par la loi, qui les qualifie différemment selon les types de société (Sous-section 1). Une approche plus extensive de la notion de dirigeant de droit sera aussi envisagée (Sous-section 2).

⁷³ J.-F. BULLE, *préc.*

⁷⁴ Mohamed SALAH, *Les sociétés commerciales, t. 1, Les règles communes, La société en nom collectif, La société en commandite simple*, E.D.I.K., 2005, p. 233, n° 384.

⁷⁵ Barthélémy MERCADAL et Janin PHILIPPE, *Mémento pratique Francis Lefebvre, droit des affaires, sociétés commerciales*, 2004, p. 1327, n° 28767.

⁷⁶ V. arts 1846-2 et L. 210-9 C. civ. fr.

⁷⁷ Y. GUYON, *op. cit.*, p. 199, n° 191.

⁷⁸ Ord. n° 75-58 du 26 sept. 1978 *portant code civil*, J.O.R.A. n° 78 du 30 sept. 1978, p. 818.

⁷⁹ Mohamed SALAH, *op. cit.*, p. 13, n° 16.

Sous-section 1 : Les dirigeants de droit *stricto sensu* des sociétés commerciales

Au sens strict, le terme dirigeant désigne diverses fonctions au sein des différentes sociétés commerciales et qui détiennent le pouvoir de représentation. L'article 155 C.P.F. met en place une présomption de responsabilité fiscale envers les dirigeants lorsque des manœuvres frauduleuses ou l'inobservation répétées des obligations fiscales est constatée et que l'une ou l'autre a conduit à l'impossibilité pour le Trésor public de recouvrer les impositions dues par la société qu'ils dirigent. En effet, une lecture plus attentive des dispositions de l'article 155 nous fait observer que le législateur ne précise pas que les comportements doivent être ceux du dirigeant lui-même ni de ceux d'un dirigeant précis. De ce point de vue, le texte en langue arabe est plus révélateur car il prévoit une première solidarité entre les dirigeants eux-mêmes ce qui ressort de l'utilisation du pronom « *المسؤولية بالتضامن بين المدير (أو المديرين) ... مع هذه الشركة* » en cas de pluralité et une deuxième solidarité entre ceux-ci et la société. Cette démarche peut s'expliquer par la difficulté en pratique, pour l'administration fiscale, de rapporter la preuve démontrant la part de responsabilité tout d'abord de l'auteur même des comportements, ensuite celle de chacun des dirigeants que compte la société.

Paragraphe 1 : Les gérants de la société en nom collectif et de la société en commandite simple

La S.N.C. et la S.C.S.⁸⁰ sont classées traditionnellement par la doctrine dans la catégorie des sociétés commerciales de personnes compte tenu de l'importance de *l'intuitu personae* qui caractérise son organisation⁸¹. Sur renvoi de l'article 563 bis du C. com., les mêmes règles de la gérance de la S.N.C. s'appliquent à la gérance de la S.C.S., sous réserve du principe posé par l'article 563 bis 5 C. com, qui interdit aux commanditaires d'être gérants de droit ou de fait, même en vertu d'une procuration.

A défaut de désignation d'un gérant par les statuts, tous les associés en nom sont considérés comme gérant et chacun représente la société et engage ainsi celle-ci⁸². En

⁸⁰ Ces deux abréviations ne sont pas prévues par la législation et ne sont utilisées que par simple commodité.

⁸¹ Mohamed SALAH, *op. cit.*, pp. 265 et 266.

⁸² V. art. 551 C. com.

cas de pluralité des associés et dès que leur nombre devient important, la désignation d'un ou de plusieurs gérants devient nécessaire⁸³. Dès lors, les associés ont le choix entre la désignation, dans les statuts ou par un acte ultérieur⁸⁴, d'un *gérant associé* ou d'un *gérant non associé*⁸⁵.

Les législateurs français⁸⁶ et marocain⁸⁷ ont limité l'application de l'action en responsabilité fiscale aux seuls dirigeants qui ne sont pas déjà tenus au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition. Cette stipulation exclut de fait la possibilité de mise en cause des gérants associés, ces derniers étant déjà tenus du passif de la société indéfiniment et solidairement entre eux⁸⁸. Contrairement à cette position, le législateur algérien n'a pas prévu cette condition et, de ce fait, peut être mis en cause aussi bien le gérant associé que le gérant non associé. Mais vu que les gérants associés sont déjà tenus solidairement et indéfiniment au paiement des dettes sociales en vertu d'autres dispositions⁸⁹, il est plus probable de voir l'administration fiscale user de l'action en responsabilité fiscale uniquement contre le gérant non associé.

⁸³ Y. GUYON, *op. cit.*, p. 265, n° 261.

⁸⁴ V. art. 553 C. com.

⁸⁵ Y. GUYON, *préc.*

⁸⁶ V. art. 267 L.P.F.F.

⁸⁷ V. art. 98 du Dahir n° 1-00-175 du 3 mai 2000 *portant promulgation de la loi n° 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques*, B.O. n° 4800 du 1^{er} juin 2000, p. 357.

⁸⁸ V. pour le Maroc Art. 3 de la loi n° 5-96 *sur la société en nom collectif, la société en commandite simple et la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée et la société en participation*, promulguée par le dahir n° 1-97-49 du 13 fév. 1997, B.O. n° 4478 du 1^{er} mai 1997, p. 482.

⁸⁹ Notamment l'art. 551 C. com pour les associés de la S.N.C. et l'art. 563 bis 1 C. com pour les associés commandités de la S.C.S. qui prévoient que les associés en nom et les associés commandités et, *a fortiori*, les associés-gérants sont tenus solidairement et indéfiniment sur leur propre patrimoine des dettes sociales.

Paragraphe 2 : Les gérants de société à responsabilité limitée et le gérant de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée

La société à responsabilité limitée est gérée par un organe essentiel⁹⁰, « la gérance », qui assure le fonctionnement quotidien de la société, il représente en quelque sorte le pouvoir exécutif au sein de celle-ci⁹¹. Lorsque l'entreprise ne comporte, à la constitution, qu'une seule personne en tant qu'associé unique, celle-ci est dénommée « entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée » ; les mêmes règles de gestion sont alors applicables. L'organe de gestion est composé d'un ou de plusieurs gérants dont le nombre est librement fixé par les statuts. Ils doivent être obligatoirement des personnes physiques⁹². Cette règle vise à faire encourir aux gérants une responsabilité pénale pour les infractions commises dans le cadre de la société, mais dès lors que la responsabilité pénale de la personne morale a été reconnue⁹³, cette mesure est moins justifiée⁹⁴.

Les gérants peuvent être choisis, soit parmi les associés eux-mêmes, soit en dehors de la société⁹⁵. Leur nomination par les associés intervient dans les statuts ou par un acte ultérieur⁹⁶. Ces décisions sont adoptées par un ou plusieurs associés représentant plus de la moitié du capital social de la société⁹⁷. Le gérant est le représentant de l'entreprise, il peut conclure à ce titre tous actes juridiques au nom et pour le compte de celle-ci. Ses pouvoirs, dans ses relations avec les associés sont déterminés par les statuts, à défaut, il dispose du pouvoir de faire tout acte de gestion dans l'intérêt social ; dans ses rapports avec les tiers par contre, le gérant est investi des pouvoirs les plus

⁹⁰ D. GIBRILA, *Le dirigeant de société : statut juridique, social et fiscal*, Litec, 2005. Cité par Y. GUYON, *op. cit.*, p. 535, n° 483.

⁹¹ Y. GUYON, *préc.*

⁹² Art. 576 al. 1^{er} C. com.

⁹³ V. art. 5 de la loi 04-15 du 10 novembre 2004 *modifiant et complétant l'ordonnance n° 66-156 du 8 juin 1966 portant code pénal*, J.O.R.A. n° 71 du 10 nov. 2004, p. 8.

⁹⁴ Y. GUYON, *op. cit.*, p. 535, n° 484.

⁹⁵ Art. 576 al. 2 C. com.

⁹⁶ Art. 576 al. 3 C. com.

⁹⁷ Art. 582 al. 1^{er} C.com.

étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société, sous réserve du respect des compétences des autres organes⁹⁸.

Le choix entre deux formes de gérance est possible : la gérance unique et la cogérance. Ce choix peut avoir diverses raisons, fiscales, sociales ou tout simplement d'ordre interne à la société⁹⁹. Si la première forme de gérance ne pose pas trop de problèmes en matière de responsabilité fiscale, la cogérance, quant à elle, suscite diverses difficultés. En effet, « *la notion de gérance collégiale est incompatible avec une telle responsabilité et, à plus forte raison, avec une condamnation personnelle du gérant* »¹⁰⁰. Néanmoins, selon la jurisprudence française, il n'est pas nécessaire de démontrer la responsabilité personnelle du gérant visé, du moment que celui-ci se trouvait bien dans une situation de gérance au moment des faits et alors même qu'il a cessé depuis tout exercice de direction de la société ou qu'il a cédé ses parts sociales, dès lors que ces cessation de fonctions ou cession de parts n'ont pas fait l'objet d'une publication régulière¹⁰¹.

L'article 155 C.P.F. vise expressément les gérants majoritaires et minoritaires au sens de l'article 32 du C.I.D. Cet article est relatif au régime d'imposition des rémunérations allouées aux associés de sociétés de personnes, des sociétés civiles professionnelles, et des membres de sociétés de participation, des gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée. Il met en place une série de présomptions pour compléter la détermination du gérant majoritaire. Il est à noter ici que la référence à ces deux types de gérants résulte de l'ancienne rédaction des dispositions de l'article 155 qui ne visaient que les gérants majoritaires ou minoritaires des sociétés à responsabilité limitée. En effet, après les modifications apportées par la loi de finances pour 2002, la référence à la S.A.R.L. a disparu, mais celle de gérants majoritaires et minoritaires est restée, ajoutant plus d'ambiguïté à l'interprétation de cet article.

⁹⁸ Art. 577 C. com. et sur renvoi l'art. 554 C. com.

⁹⁹ V. « *société à responsabilité limitée* » in Rép. Soc. Dalloz, avril 2004, n° 275.

¹⁰⁰ M.-C. BERGERES et P. DUPRAT, *op. cit.*, p. 187.

¹⁰¹ V. T.G.I. Saint-quentin, 28 juin 1979, B.O.I. 12 C.42-79 ; C.A. Paris, 1^{ère} ch. B, 6 décembre 1996, Paole c/ receveur principal des impôts de paris 10^{ème} « porte sein Denis », R.J.F. 3/97, n° 266 ; C.A. Paris, 8 novembre 1979, B.O.I. 12 C-6-80. Cités dans Dossiers pratiques Francis Lefebvre, *contentieux fiscal (réclamations, sursis de paiement, recours juridictionnels, modèles et formulaires)*, éd. Francis Lefebvre, nov. 2002, p. 705, n° 4890.

Il apparaît ainsi du renvoi fait par le législateur à l'article 32 C.I.D. que celui-ci veut rendre responsable le gérant qui n'a pas personnellement la propriété des parts sociales mais dont le conjoint ou les enfants non émancipés ont la qualité d'associé. Dans ce cas, comme dans celui où le gérant est associé, les parts appartenant en toute propriété ou en usufruit au conjoint et aux enfants non émancipés du gérant sont considérées comme possédées par ce dernier. Par exemple, une gérante de S.A.R.L. détenant la moitié des parts sociales et dont le mari en détient l'autre moitié, doit être considérée comme gérant majoritaire¹⁰². La gérance ne peut être considérée comme majoritaire, *a contrario*, si les parts sont détenues par les enfants majeurs ou émancipés¹⁰³.

La notion de gérant majoritaire est spécifique au droit fiscal et au droit social, elle est, par contre, méconnue par le droit des sociétés¹⁰⁴. Elle a d'abord été utilisée pour appréhender la question de leurs revenus, donc, du point de vue fiscal, celle-ci relevait des règles d'assiette. Elle a ensuite été reprise dans un cadre de lutte contre « *l'abus de la personne morale par des commerçants qui voulaient limiter leur responsabilité* »¹⁰⁵. Le gérant est qualifié de majoritaire lorsqu'il détient la majorité des parts sociales en pleine propriété ou en usufruit. Le gérant minoritaire, auquel on assimile le gérant égalitaire, est celui qui détient au maximum cinquante pourcent du capital social. Dans les deux cas la détention des parts sociales peut être faite directement ou indirectement par l'intermédiaire du conjoint ou des enfants non émancipés du gérant. C'est ce derniers cas qui est visé par le renvoi à l'article 32 du C.I.D. En effet, dans ce cas, comme dans celui où le gérant est associé, les parts appartenant en toute propriété ou en usufruit à leur conjoint et à leurs enfants non émancipés sont considérées comme possédées par ce dernier¹⁰⁶.

¹⁰² Exemple tiré de la jurisprudence française, Douai, 14 janv. 1981, D.F., 1981, n° 29, I.D. 6962. Cité par Emmanuel DUNET, *préc.*

¹⁰³ *Ibid.*

¹⁰⁴ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 30.

¹⁰⁵ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 31.

¹⁰⁶ V. art. 32 al. 2 C.I.D.

Paragraphe 3 : Le président du conseil d'administration de la société par actions avec conseil d'administration

Dans la société par actions avec conseil d'administration un président est élu à la tête de celui-ci, par et parmi ses membres pour un mandat dont la durée ne doit pas excéder celle de son mandat d'administrateur. Il doit être, sous peine de nullité de la nomination, une personne physique. Il est révocable à tout moment¹⁰⁷ par les membres du conseil d'administration¹⁰⁸. Le président du conseil d'administration dispose, à ce titre, d'une triple fonction¹⁰⁹ qui lui confère le prestigieux titre de « *président-directeur général* » que la pratique a bien voulu lui donner et que la loi ignore¹¹⁰ : la gestion quotidienne, la direction et la représentation de la société. Cette centralisation des pouvoirs a été largement critiquée et a aboutie en France, avec une loi du 15 mai 2001¹¹¹, sans interdire le cumul de la direction et de la présidence, à une dissociation claire entre les rôles du président qui n'assume plus la direction générale de la société et n'a plus le pouvoir de représenter celle-ci, ces deux prérogatives revenant désormais au directeur général. Cependant, le choix reste entre les mains des administrateurs dès leur nomination, entre une direction « cumulée » ou une direction « dissociée »¹¹². Ainsi le droit français sous l'impulsion de la *corporate governance*, suit le modèle anglo-saxon de la distinction entre le « *chairman* » (le président du conseil d'administration) et le « *Chief executive officer* » ou *C.E.O.* (le directeur général).

Cette suprématie subsiste encore en droit algérien des sociétés. Néanmoins, celle-ci peut être contournée en optant pour la société par actions avec directoire et conseil de surveillance, ou en désignant des directeurs généraux tout en conservant la forme traditionnelle¹¹³. Une autre ambiguïté persiste aussi entre les pouvoirs du

¹⁰⁷ Art. 636 al. 2 C. com.

¹⁰⁸ Art. 636 al. 1 C. com.

¹⁰⁹ Y. GUYON, *op. cit.*, p. 363, n° 340.

¹¹⁰ *Ibid.*

¹¹¹ Loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 *relative aux nouvelles régulations économiques*, J.O.R.F. n° 113 du 6 mai 2001, p. 7776. Dite loi N.R.E.

¹¹² FASQUELE, MEDINA, *op. cit.*, n° 725, p. 323.

¹¹³ Y. GUYON, *préc.*

président et ceux dévolus au conseil d'administration, disposant à eux deux des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société¹¹⁴.

Une définition qui explique le mieux la signification de la fonction de dirigeant est donnée par l'article 638 C. com. à propos des prérogatives du président du conseil d'administration et qui prévoit que celui-ci assume sous sa responsabilité la direction générale de la société ; il la représente dans ses relations avec les tiers. Le président du conseil d'administration engage aussi sa responsabilité fiscale en cas de constatation de manœuvres frauduleuses ou d'inobservation répétée des obligations fiscales dans la société qu'il dirigeant. Cette responsabilité doit être solidaire avec celles des membres du conseil d'administration, à plus forte raison, car ceux-ci sont aussi investis des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société¹¹⁵.

Paragraphe 4 : Le directeur général de la société par actions avec conseil d'administration

Le code de commerce dans son article 639 permet la désignation d'une ou de deux personnes physiques au titre de directeur général¹¹⁶. Cette désignation est du ressort du conseil d'administration sur proposition du président, elle peut concerner un candidat membre du conseil, un actionnaire ou bien encore un tiers¹¹⁷. Cette fonction doit être distinguée d'une part, des « simples fondés de pouvoirs contractuels » qui détiennent une simple délégation de signature de la part du président, d'autre part, des directeurs techniques (directeur commercial, directeur financier, directeur de production, etc.) qui ne sont que de simples salariés de rang supérieur¹¹⁸. En effet, les directeurs techniques ne sont pas considérés comme des dirigeants de la société, sauf s'ils cumulent ces fonctions avec un mandat social¹¹⁹. La direction générale a un

¹¹⁴ V. art. 622 C. com pour les pouvoirs du conseil d'administration et art. 638 al. 2 C. com. pour ceux du président.

¹¹⁵ V. art. 622 C. com.

¹¹⁶ En droit positif français, il n'est désormais possible, avec la nouvelle réforme de 2001, de désigner qu'un seul directeur général dans la société anonyme.

¹¹⁷ Y. GUYON, *op. cit.*, p. 372, n° 347.

¹¹⁸ Y. GUYON, *op. cit.*, p. 371, n° 346.

¹¹⁹ Mémento sociétés commerciales 2008-Documentation dirigeants, *op. cit.*, DIRIG-I-30.

caractère institutionnel, c'est un organe social, elle est soumise à ce titre au droit des sociétés, la direction technique relève, elle, d'un lien de subordination, et donc, du droit du travail¹²⁰. Le directeur général ne dispose que d'un rôle d'assistance auprès du président¹²¹, ce qui ne facilite en rien la détermination de ses pouvoirs. Néanmoins, le conseil d'administration doit déterminer, en accord avec le président, l'étendue et la durée de ces derniers¹²². En pratique, c'est le président qui délègue certains de ses pouvoirs au directeur général, à défaut, le rôle de celui-ci se borne à exécuter les instructions émises par le président¹²³. A l'égard des tiers, le directeur général dispose des mêmes pouvoirs que le président¹²⁴ ; il engage sa responsabilité au côté de celui-ci ainsi que des administrateurs et solidairement avec la société en cas de constatations de manquements répétés aux obligations fiscales qui ont rendus impossible le recouvrement des dettes fiscales de la société qu'il dirige.

Paragraphe 5 : Les membres du directoire dans la société par actions avec directoire

Le directoire est un organe de direction dans la société par actions de type dualiste¹²⁵ instituée par le décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993¹²⁶. Cette modalité de la S.P.A. peut être adoptée dans les statuts, soit à la constitution, soit au cours de l'existence de la société par l'assemblée générale extraordinaire¹²⁷. Le directoire est composé de trois membres au moins à cinq membres au plus¹²⁸, ces derniers doivent

¹²⁰ V. « *Directeur général (directeur technique, comité de direction, collège des censeurs)* » in Rép. Soc. Dalloz, juin 2002, n° 26.

¹²¹ Art. 639 C. com.

¹²² Art. 641 al. 1^{er} C. com.

¹²³ Tayeb BELLOULA, *Droit des sociétés*, éd. Berti, 1^{ère} éd., 2006, p. 229.

¹²⁴ Art. 641 al. 2 C. com.

¹²⁵ A noter que cette structure sociétale n'est pas une nouvelle forme de société commerciale mais juste une modalité de la société par actions.

¹²⁶ V. art. 7 de ce décret qui modifie et complète l'ord. n° 75-59 du 26 sept. 1975 *portant code de commerce*, J.O.R.A. n° 27 du 27 avr. 1993, p. 3.

¹²⁷ Art. 642 C. com.

¹²⁸ Art. 643 al. 1^{er} C. com.

être, sous peine de nullité, des personnes physiques¹²⁹. Ils peuvent, contrairement aux membres du conseil d'administration, être choisis soit parmi les actionnaires, soit en dehors de la société. Leur nomination intervient par le conseil de surveillance¹³⁰ pour une durée déterminée par les statuts et dans les limites comprises entre deux et six ans. A défaut d'une précision statutaire, la durée du mandat est de quatre ans¹³¹.

En tant qu'organisme collégial¹³², le directoire agit collectivement. En effet, La prise des décisions s'effectue après délibération, selon les conditions prévues par les statuts¹³³. Toutefois, et pour plus de fluidité dans le fonctionnement de la société, une répartition des tâches peut être effectuée entre les membres, sans pour autant enlever le caractère collégial du directoire, qui reste engagé par les actes accomplis par chaque membre¹³⁴. Le conseil de surveillance confie la présidence du directoire à l'un de ses membres, sans que cette qualité puisse conférer à ce dernier un pouvoir de direction plus étendu que celui des autres membres¹³⁵. Le président ainsi désigné, ne dispose à ce titre, que du pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers¹³⁶. Néanmoins, et si les statuts le permettent, ce pouvoir de représentation peut aussi être attribué à un ou plusieurs autres membres du directoire par le même organe¹³⁷. En tout état de cause, les répartitions ou les limitations de pouvoirs dans les statuts ne peuvent être, en aucun cas, opposables aux tiers¹³⁸. Le directoire dispose des pouvoirs les plus étendus pour agir en toutes circonstances au nom de la société, il doit cependant respecter d'une part, l'intérêt social, de l'autre les compétences dévolues par la loi aux assemblées

¹²⁹ Art. 644 al. 2 C. com.

¹³⁰ Art. 644 al. 1^{er} C. com.

¹³¹ Art. 646 al. 1^{er} C. com.

¹³² Y. GUYON, *op. cit.*, p. 379, n° 352.

¹³³ Art. 650 C. com.

¹³⁴ *Mémento sociétés commerciales 2008-Documents dirigeants*, *op. cit.*, DIRIG-I- 253.

¹³⁵ Art. 653 C. com.

¹³⁶ Art. 652 al. 1^{er} C. com.

¹³⁷ Art. 652 al. 2 C. com.

¹³⁸ Art. 649 al. 2 C. com.

d'actionnaires et au conseil de surveillance¹³⁹. Dans ses rapports avec les tiers, la société est engagée même si celui-ci a agi en dehors de l'objet social¹⁴⁰.

A noter que les membres du conseil de surveillance des sociétés par actions avec directoire et conseil de surveillance, bien que disposant d'un mandat social, ne sont pas considérés comme dirigeants sociaux, à défaut de disposer en vertu de la loi d'une mission de gestion ou de direction¹⁴¹. En effet, le rôle de ces organes reste plutôt limité au contrôle permanent de la société¹⁴². A contre courant de cette affirmation le législateur confère aux membres du conseil de surveillance la qualité de commerçant¹⁴³ avec tout ce que cette qualité peut avoir comme conséquences¹⁴⁴. De ce fait, celui-ci s'inscrit dans une logique « *incompatible avec les règles les plus élémentaires du droit des sociétés, qui considère l'administrateur comme un non-commerçant* »¹⁴⁵ et donne « *l'impression d'assister à la reconstitution d'un droit commercial qui serait assez largement le droit des commerçants* »¹⁴⁶.

Ne sont donc susceptible de voir leur responsabilité fiscale engagée que les membres du directoire qui peuvent être condamnés solidairement au paiement des dettes

¹³⁹ Art. 648 C. com.

¹⁴⁰ Art. 649 C. com.

¹⁴¹ Mémento sociétés commerciales 2008-Documentation dirigeants, *op. cit.*, DIRIG-I-30

¹⁴² Art. 654 C. com.

¹⁴³ Art. 3 de l'ord. n° 96-07 du 10 jan. 1996 *modifiant et complétant la loi n° 90-22 du 18 août 1990 relative au registre du commerce*, J.O.R.A. n° 3 du 14 janvier 1996, p. 14. L'art. 31 de la loi 90-22 après modification, déclare commerçants « *les membres des conseils d'administration et de surveillance des sociétés commerciales* ». Signalons que malgré l'abrogation de la loi n° 92-22, l'article 31 reste lui, toujours en vigueur. V. art. 43 de la loi 04-08 du 14 août 2004 *relatives aux conditions d'exercice des activités commerciales*, J.O.R.A. n° 52 du 18 août 2004, p. 8.

¹⁴⁴ Notamment les plus importantes : l'immatriculation au registre du commerce, application des procédures de la faillite ou du règlement judiciaire en cas de cessation de paiements, etc. cette qualité ne semble pas avoir de conséquences sur le plan fiscal, ceci est compréhensible car cette qualité de commerçant est prévue « *au titre de la personne morale* » qu'ils représentent. C'est ainsi que les membres du conseil de surveillance restent assujettis à l'I.R.G. dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux pour les rémunérations fixes ou exceptionnelles qui leur sont allouées (v. art. 22-1 du C.I.D.).

¹⁴⁵ L. HAMIDI, *La responsabilité des dirigeants d'entreprise, l'article 31 nouveau : une hérésie juridique*, IDARA, vol. 9, n° 2, 1999, p. 168. En effet, il est admis que les actes de commerce ne confèrent pas la qualité de commerçant au dirigeant, car celui-ci les accomplit au nom et pour le compte de la société.

¹⁴⁶ Y. GUYON, *op. cit.*, p. 72, n° 75.

fiscales de la société. Les membres du conseil de surveillance n'ont pas la qualité de dirigeant.

Paragraphe 6 : Le gérant de la société en commandite par actions

La société en commandites par actions est régit par les dispositions des articles 715 *ter* à 715 *ter* 10 du C. com. en plus, et sur renvoi de l'article 715 *ter*, des dispositions relatives au S.C.S. et de la S.P.A., à l'exception des articles 610 et 673 du C. com.¹⁴⁷. Le ou les gérants de la S.C.A. sont désignés par l'assemblée générale ordinaire avec l'accord de tous les associés commandités, sauf clause contraire des statuts¹⁴⁸. Il peut être une personne physique ou une personne morale parmi les associés commandités ou en dehors de la société. En effet, le même principe qui régit la S.C.S. et qui interdit aux commanditaires d'être gérants de droit ou de fait, même en vertu d'une procuration, s'applique à la S.C.A. en cas de pluralité des gérants chacun d'entre eux détient séparément les pouvoirs de gestion¹⁴⁹. Le gérant dispose des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société et il est assujettit aux mêmes obligations que celles du conseil d'administration de la S.P.A. Ses fonctions arrivent à terme dans les conditions prévues par les statuts soit à la fin de son mandat, suite à sa démission ou consécutivement à une révocation¹⁵⁰.

Le gérant de la S.C.A., qu'il soit désigné parmi les associés commandités ou en dehors de la société, peut lui aussi voir sa responsabilité fiscale engagée en cas de constatation de l'existence de manœuvres frauduleuses ou d'inobservation répétée des obligations fiscales dans la société qu'il dirige, ayant conduit à une impossibilité du recouvrement de la dette fiscale de celle-ci.

¹⁴⁷ C'est-à-dire les dispositions relatives à la direction et à l'administration de la S.P.A.

¹⁴⁸ Art. 715 *ter* 1 al. 2. du C. com.

¹⁴⁹ Art. 715 *ter* 5. du C. com.

¹⁵⁰ Les règles de révocation du gérant de la S.C.S. sont applicables au gérant de la S.C.A. cette révocation intervient soit à l'initiative des associés ou par la voie judiciaire.

Sous-section 2 : Les dirigeants de droit *lato sensu* des sociétés commerciales

Paragraphe 1 : Les administrateurs de la société par actions avec conseil d'administration

La société par actions de type classique est administrée par un conseil d'administration composé de trois membres au moins et de douze au plus¹⁵¹, devant être obligatoirement actionnaires¹⁵². Ces administrateurs sont élus par l'assemblée générale constitutive ou par l'assemblée générale ordinaire, pour une durée déterminée par les statuts, sans que celle-ci n'excède six ans¹⁵³. Les administrateurs constituent des organes sociaux, ils n'ont pas la qualité de salarié¹⁵⁴. Leur mission est collégiale, elle consiste à gérer la société¹⁵⁵, ils ne sont pas, comme évoqué plus haut, des mandataires de celle-ci, car pris individuellement ils ne peuvent représenter la société¹⁵⁶, ce privilège étant dévolu au président du conseil d'administration¹⁵⁷. Aussi, ils ne disposent individuellement d'aucun pouvoir au sein de la société¹⁵⁸, c'est le conseil d'administration en tant qu'organe collégial qui est investi dans les limites de l'objet social, des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société¹⁵⁹.

Même s'il n'est pas mandataire de la société, la jurisprudence française en application de la théorie du mandat apparent, admet sur ce fondement que

¹⁵¹ Art. 610 du C. com. Leur nombre total peut aller jusqu'à vingt quatre membres en cas de fusion.

¹⁵² Art. 619 du C. com. qui oblige chaque administrateur à être propriétaire d'un nombre d'actions déterminées par les statuts appelées « actions de garantie ».

¹⁵³ Art. 611 du C. com.

¹⁵⁴ V. « *Administrateur* », in Rép. Soc. Dalloz, n° 166.

¹⁵⁵ Y. GUYON, *op. cit.*, p. 342, n° 323.

¹⁵⁶ *Ibid.*

¹⁵⁷ Art. 638 al. 1^{er} *in fine* du C. com.

¹⁵⁸ V. « *Administrateur* », Rép. Soc. Dalloz, n° 170.

¹⁵⁹ Art. 622 C. com.

l'administrateur puisse engager la société¹⁶⁰. En effet, le juge français s'appuie « *sur la croyance légitime du tiers en l'existence d'un mandat régulier* »¹⁶¹. Aussi, après qu'un administrateur ait donné son engagement écrit, une société anonyme s'est vue condamner à remplacer le four qu'elle avait livré à l'un de ses clients¹⁶². Rappelons tout de même que comme pour les membres du conseil de surveillance, les membres du conseil d'administration ont la qualité de commerçant, et ce, malgré qu'ils n'exercent pas des actes de commerce en leur noms et pour leur propre compte, mais pour celui de la société¹⁶³. La responsabilité des administrateurs est, selon l'article 155 C.P.F. présumée ils peuvent être rendus solidairement responsable entre eux et avec la société qu'ils dirigent de la dette fiscale de cette dernière en cas d'impossibilité du recouvrement. Les administrateurs sont dès lors susceptible de voir leur responsabilité solidaire engagée si des manœuvres frauduleuses ou une inobservation répétée des obligations fiscales est constatée par l'administration fiscale. En effet, il n'est pas nécessaire d'établir la preuve de l'existence d'une faute, la seule constatation suffit pour mettre en cause tous les dirigeants, les administrateurs inclus.

Paragraphe 2 : Le représentant permanent de la personne morale

Contrairement au président du conseil d'administration et aux membres du directoire, un administrateur peut être une personne morale¹⁶⁴, elle doit pour se faire, désigner une personne physique en tant que représentant permanent. Ce dernier reste soumis aux mêmes conditions et obligations et encourt les mêmes responsabilités que s'il était lui-même administrateur¹⁶⁵. Pour autant, la personne morale représentée est solidairement responsable des condamnations qui pourraient être prononcées contre lui. La représentation permanente est à distinguer de la représentation légale. En effet, la qualité de représentant légal de la société-administrateur n'emporte pas à elle seule la

¹⁶⁰ Rép. Sociétés Dalloz, *op. cit.*, n° 168.

¹⁶¹ *Ibid.*

¹⁶² Cass. com., 15 janvier 1973, Bull. civ. IV, n° 22. Cité dans Rép. Soc. Dalloz, *préc.*

¹⁶³ Art. 31 de l'ord. n° 96-07, *préc.*

¹⁶⁴ Comme elle peut être aussi membre du conseil de surveillance (art. 663 C. com), mais rappelons que les membres de ce dernier n'ont pas la qualité de dirigeant.

¹⁶⁵ Art. 612 als 1^{er} et 2 C. com.

qualité de représentant permanent de la société-administrée¹⁶⁶. Il apparaît dès lors que le représentant permanent de la personne morale a en charge une double mission : il est à la fois organe de la société administrée et mandataire de la société administrateur¹⁶⁷. Ce qui le met dans une situation assez inconfortable.

Section 2 : Est-ce qu'une direction effective est exigée ?

L'article 155 du C.P.F. ne semble pas exiger que le dirigeant ou le gérant majoritaire ou minoritaire dirigent effectivement la société ; la seule qualité de dirigeant est suffisante pour engager leur responsabilité solidaire. Les manquements seraient alors présumés être personnellement imputables au dirigeant et non à la société¹⁶⁸ ; il est dès lors responsable de plein droit s'il est démontré que les manquements répétés ont été commis pendant la période de sa gestion et ont rendu impossible le recouvrement de l'impôt (v. *supra* « Conditions objectives »). Toutefois, une lecture plus attentive dévoile que le législateur, d'une part ne distingue pas entre le dirigeant de droit et le dirigeant de fait, d'autre part se réfère à l'article 32 du C.I.D. pour la définition du gérant majoritaire et minoritaire, qui, en plus de ne pas distinguer entre gérant de droit et gérant de fait, propose une définition qui prend en compte une situation de fait. Le dirigeant n'est pas forcément celui auquel on pense ; des situations où des limites à l'effectivité des fonctions de direction peuvent exister. C'est le cas de la délégation de pouvoirs (Sous-section 1) et de la direction de fait (Sous-section 2).

Sous-section 1 : La délégation de pouvoirs

Les dirigeants sont investis des pouvoirs les plus étendus en matière de direction et de gestion de la société. Face à cette immense charge qui pèse sur eux, le recours à des délégations de pouvoirs est souvent nécessaire pour le bon fonctionnement de la société. En effet, la délégation de pouvoirs permet au chef d'entreprise de transférer une partie de ses pouvoirs à un subordonné. La délégation de pouvoirs est issue de la pratique, elle a été ensuite définie, ses contours et sa mise en œuvre ont été établis et

¹⁶⁶ Rép. Soc. Dalloz, *op. cit.*, n° 100.

¹⁶⁷ P. MERLE, *Droit commercial, Sociétés commerciales*, Dalloz, 7^{ème} éd., 2000, n°376 ; Y. GUYON, *op. cit.*, p. 332, n° 318.

¹⁶⁸ G. BLANLUET et J.-P. LE GALL, *op. cit.*, n° 12.

affinés progressivement par la jurisprudence française¹⁶⁹. Quant au juge algérien il est resté muet sur la question. En réalité aucun texte législatif ne régleme la délégation de pouvoirs, le législateur se contentant de prévoir les cas où celle-ci peut être mise en œuvre. Ainsi en est-il pour la délégation consentie exceptionnellement et pour un temps limité à un administrateur.

Le conseil d'administration de la société par actions de type moniste peut déléguer un de ses membres dans les fonctions de président en cas de défaillance de celui-ci¹⁷⁰. Il n'aura pas, pour autant, le titre de président, mais celui d' « administrateur délégué ». Cette délégation ne doit intervenir que dans quatre cas limitatifs : l'empêchement temporaire, le décès, la démission ou la révocation du président. Dans le premier cas, celle-ci est donnée pour une durée limitée mais renouvelable, dans les autres cas elle vaut jusqu'à l'élection d'un nouveau président¹⁷¹. Les pouvoirs dont dispose l'administrateur délégué sont, en principe, semblables à ceux du président¹⁷² ; il préside le conseil et assure la direction et la représentation de la société. Toutefois, il ne dispose d'aucun pouvoir si le président n'est pas empêché¹⁷³. A ce titre, il constitue un troisième organe social¹⁷⁴, il est susceptible de voir sa responsabilité fiscale engagée.

Mais en général, le dirigeant peut déléguer une partie plus ou moins importante de ses pouvoirs. Cette pratique est très répandue, notamment au sein des grandes entreprises. La présomption de « culpabilité » du dirigeant qui semble ressortir de l'article 155 C.P.F. ne permettrait pas de retrouver le vrai responsable des manquements, sauf si l'objectif premier de l'action en responsabilité fiscale est exclusivement de recouvrer les impositions éludées, s'épargnant ainsi des recherches inutiles et la possibilité d'une exonération du dirigeant.

¹⁶⁹ Lamy droit du dirigeant d'entreprise, mai 2005, n° 530-5.

¹⁷⁰ Art. 637 al. 1^{er} C. com.

¹⁷¹ Art. 637 al. 2 C. com.

¹⁷² Philippe MERLE, *op. cit.*, n° 435, p. 495.

¹⁷³ Y. GUYON, *op. cit.*, n° 349, p. 374.

¹⁷⁴ *Ibid.*

Sous-section 2 : Le dirigeant de fait

Paragraphe 1 : Définition du dirigeant de fait

A la base, l'un des intérêts essentiels de la notion de dirigeant de fait résidait en un intérêt fiscal pour la détermination du régime fiscal de la rémunération des gérants de S.A.R.L. En effet, pour échapper à un régime fiscal, plus rigoureux pour les gérants majoritaires que pour les gérants minoritaires, certaines personnes n'étaient pas nommées gérants de droit tout en restant à la direction, de fait, de la société. La jurisprudence française, pour déjouer cette manœuvre, assimilait le « gérants de fait » aux « gérants de droit ». Mais en l'absence d'une définition légale de la notion de dirigeant de fait, c'est à la doctrine et à la jurisprudence française qu'est revenue cette tâche. Sont considérées dirigeants de fait « *les personnes, physiques ou morales qui n'étant pas dirigeants de droit, se sont immiscées dans la gestion, l'administration ou la direction d'une société* »¹⁷⁵ cette immixtion est faite « *en toute souveraineté et indépendance* »¹⁷⁶. La notion de dirigeant de fait se caractérise par un exercice libre et indépendant, d'une manière continue et régulière, d'activités positives de gestion et de direction pouvant engager la société¹⁷⁷.

La théorie du dirigeant de fait, ne doit pas être confondue avec le simple *mandat apparent*. En effet, en application de la théorie du mandat apparent, une société peut être engagée si les tiers ont pu légitimement croire qu'une personne ne bénéficiant pas en réalité d'un mandat légal, disposait de tous les pouvoirs nécessaires pour engager la société. La notion de gérant de fait est, quant à elle, d'un champ d'application beaucoup plus large, visant aussi bien les personnes se présentant comme des mandataires sociaux que celles dissimulant leur gestion effective en usant d'organes de gestion de complaisance ou n'ayant pas un véritable pouvoir de décision¹⁷⁸. Mais la désignation des dirigeants de fait reste à l'appréciation des juges du fond qui fondent leur opinion sur une multitude d'indices concordants. Par exemple, une participation majoritaire

¹⁷⁵ Daniel FASQUELLE, Annie MEDINA et autres, *op. cit.*, p. 622.

¹⁷⁶ Nathalie DEDESSUS-LE-MOUSTIER, *La responsabilité du dirigeant de fait* [Version électronique], Rev. Soc. 1997, n° 11, p. 499.

¹⁷⁷ Cass. com., 25 janv. 1994, R.J.D.A., 4/94 n° 402 som.; Ca. Paris, 7 Oct. 1997, R.J.D.A., 1/98, n° 55 som.

¹⁷⁸ V. « *Responsabilité civile des dirigeants sociaux* », Rép. soc. Dalloz, , avr.. 2004, n°18, p. 6.

dans le capital de la société, la prise de décisions importantes en matière commerciale, la signature bancaire, l'émission de titres de paiement, le recrutement, le licenciement ou le contrôle de la politique du personnel¹⁷⁹. L'application de ce faisceau d'indices à permis, par exemple, à la jurisprudence française l'admission de la qualité de dirigeant de fait à :

- une société holding d'un groupe qui avait eu une influence prédominante sur les décisions de la société, membre de ce groupe¹⁸⁰ ;
- l'associé qui bénéficiait de procurations lui permettant la gestion de la société par l'intermédiaire de sa secrétaire qui lui servait de prête-nom¹⁸¹ ;
- l'associé-salarié ayant tout pouvoir pour le recrutement, la fixation des salaires et l'organisation du travail et de viser les factures¹⁸² ;
- une société ayant conclu avec une autre société exploitant un hôtel un contrat d'assistance technique relatif à la conception, l'équipement, l'architecture et la décoration de l'hôtel et s'était réservée le domaine de l'embauche et des licenciements, la mise en place de l'organisation administrative et financière de l'hôtel, la définition de la politique des prix, la négociation des contrats et la politique commerciale¹⁸³ ;

En revanche, est rejetée la qualité de dirigeant au seul motif que l'associé est majoritaire, voire détenteur de la quasi-totalité du capital social. La démonstration de « *l'existence d'autre éléments positifs de gestion et de direction* »¹⁸⁴ est exigée. Aussi, n'est pas considéré comme dirigeant de fait celui qui assume des missions de

¹⁷⁹ Isabelle GROSSI, *Regard sur les conditions d'exercice de l'action en comblement d'insuffisance d'actif*, Bull. Actu. Lamy sociétés commerciales, juil. 2001, n° 137, p. 4.

¹⁸⁰ Cass. com., 23 nov. 1999, R.J.D.A., 3/00, n° 270.

¹⁸¹ Cass. com., 4 juin 1973, Bull. civ. IV, n° 196.

¹⁸² Cass. crim., 28 juin 1993, n° 92-85.607, Bull. Joly 1993, p. 1111, note A. CUISANCE.

¹⁸³ Cass. com., 19 déc. 1995, R.J.D.A., 3/96, n° 431.

¹⁸⁴ C.A. Paris, 3^{ème} ch. A, 16 déc. 1997, Bull. Joly 1998, p. 369, Rev. soc., 1998, p. 159, obs. Y. GUYON.

surveillance et de conseils car il ne s'agit pas d'acte de gestion¹⁸⁵. Enfin, le dirigeant de fait peut être associé ou non associé.

Mais en l'absence de mention expresse au dirigeant de fait dans l'article 155 C.P.F., est ce à dire que le législateur n'a pas voulu assimiler la direction de fait à la direction de droit ? Autrement dit est ce qu'une action en responsabilité fiscale peut être intentée par l'administration fiscale contre un dirigeant de fait ?

Paragraphe 2 : Fondement général de la responsabilité du dirigeant de fait

Le but d'une mise en cause éventuelle du dirigeant de fait est de soumettre la personne usurpatrice des pouvoirs du dirigeant de droit aux mêmes conséquences que si elle avait été régulièrement désignée ; sans pour autant que le dirigeant de droit ne soit exonéré en cas de manquements de sa part en invoquant sa passivité ou sa méconnaissance des affaires sociales¹⁸⁶.

Le législateur utilise au sein de l'article 155 C.P.F. le terme dirigeant de manière générale et ne précise pas s'il s'agit du dirigeant de droit ou du dirigeant de fait. La sanction de l'exercice irrégulier de la direction par le véritable maître de l'affaire peut intervenir, soit par assimilation du dirigeant de fait au dirigeant de droit, soit par assimilation de la direction de fait à un fait délictuel.

1 Responsabilité par assimilation du dirigeant de fait au dirigeant de droit

La situation du dirigeant de fait n'est envisagée par le législateur que dans certains cas, sans pour autant que soit précisées les conditions de mise en œuvre de sa responsabilité¹⁸⁷. C'est ainsi que la loi a prévu d'assimiler le dirigeant de fait au dirigeant de droit, notamment en matière de règlement judiciaire ou de faillite en stipulant qu' « *en cas de règlement judiciaire ou de faillite d'une personne morale, peut être déclaré personnellement en règlement judiciaire ou faillite tout dirigeant de droit* »

¹⁸⁵ Isabelle GROSSI, *préc.*

¹⁸⁶ Gérard LEGRAND, *La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise*, éditions du Juris-Classeur, 2003, p. 47, n° 100.

¹⁸⁷ Gérard LEGRAND, *op. cit.*, p. 48, n° 101.

ou de fait, apparent ou occulte, rémunéré ou non »¹⁸⁸. Cette assimilation au dirigeant de droit à pour but de « *faire supporter au dirigeant de fait les contraintes d'un statut légal qu'il a voulu éluder* »¹⁸⁹. La jurisprudence française reste partagée quant à l'assimilation ou pas du dirigeant de fait au dirigeant de droit. Alors que le Conseil d'Etat français et la chambre criminelle de la Cour de Cassation française admettent cette assimilation, respectivement, en matière de régime de rémunération des dirigeants¹⁹⁰ et en matière de délits de fraude fiscale et assimilés¹⁹¹ ; la chambre commerciale de la haute Cour s'est, en revanche, montrée plus réticente à toute assimilation lorsqu'une telle situation n'est pas expressément prévue par un texte¹⁹². C'est ainsi qu'elle a considéré que la responsabilité prévue par l'article L. 223-22 du code de commerce concernant la responsabilité civile du gérant ne saurait s'appliquer au dirigeant de fait faute pour le législateur d'avoir prévu cette situation¹⁹³. Cette position va à contre sens, car le dirigeant de fait est avant tout un dirigeant « *identifié grâce à l'exercice d'une véritable activité entrepreneuriale* », ce constat doit amener à une égalité de traitement¹⁹⁴. Toutefois, la direction de fait est d'une nature irrégulière, puisque elle se base sur un exercice de la direction de la personne morale au mépris des textes ; les conséquences attachées à cet état de fait s'analysent comme des sanctions de cette situation irrégulière¹⁹⁵. En définitif, le dirigeant de fait supporte les effets négatifs du statut de dirigeant de droit mais ne bénéficie pas de l'aspect positif de celui-ci. En effet, ce dispositif contribue au « *bon fonctionnement de l'ordre juridique* »¹⁹⁶, il « *doit*

¹⁸⁸ Art. 224 al. 1^{er} C. com.

¹⁸⁹ Nathalie DEDESSUS-LE-MOUSTIER, *op. cit.*, n° 25.

¹⁹⁰ Art. 62 du C.G.I.

¹⁹¹ Art. 1741 et s. du C.G.I.

¹⁹² Nathalie DEDESSUS-LE-MOUSTIER, *op. cit.*, n° 29.

¹⁹³ Gérard LEGRAND, *op. cit.*, p. 48, n° 9.

¹⁹⁴ Nathalie DEDESSUS-LE-MOUSTIER, *op. cit.*, n° 30.

¹⁹⁵ *Ibid.*

¹⁹⁶ L. LEVENEUR, *Situations de fait et droit privé*, L.G.D.J., 1990, p. 92, n° 77. Cité par Nathalie DEDESSUS-LE-MOUSTIER, *op. cit.*, n° 31.

permettre de limiter le développement de situations de fait, dont l'intérêt est ainsi fortement remis en cause »¹⁹⁷.

2 Responsabilité par assimilation de la direction de fait à un fait délictuel

L'absence de dispositions assimilant le dirigeant de fait au dirigeant de droit ne signifie pas que son immixtion dans la gestion de la société restera impunie¹⁹⁸. En effet, une application des règles de droit commun de la responsabilité civile pour sanctionner le comportement du véritable maître de l'affaire plutôt que les dispositions spécifiques du droit des sociétés peut être envisagée¹⁹⁹. C'est la solution adoptée par une partie de la jurisprudence française lorsque le législateur n'a pas expressément prévu que la règle énoncée est aussi applicable au dirigeant de fait au côté du dirigeant de droit²⁰⁰.

La chambre commerciale de la Cour de cassation française refuse, à l'inverse de la chambre criminelle et du Conseil d'Etat, l'application de l'article 52 de la loi du 24 juillet 1966²⁰¹ qui instaure une responsabilité du gérant « *envers la société ou envers les tiers, soit des dispositions législatives ou réglementaires applicables aux sociétés à responsabilité limitée, soit des violations des statuts, soit des fautes commises dans leur gestion* »²⁰² car il ne vise pas expressément les dirigeants de fait. La haute Cour applique ici une interprétation littérale du texte, malgré de vives critiques doctrinales²⁰³.

Mais est ce à dire que le dirigeant de fait n'est pas susceptible d'être inquiété sur le terrain de la responsabilité fiscale ? Contrairement aux règles du droit commun, il faut remarquer ici que « *le droit fiscal est le droit qui a assimilé le dirigeant de droit et*

¹⁹⁷ *Ibid.*

¹⁹⁸ Gérard LEGRAND, *op. cit.*, p. 48, n° 104.

¹⁹⁹ Gérard LEGRAND, *op. cit.*, p. 48, n° 105.

²⁰⁰ Nathalie DEDESSUS-LE-MOUSTIER, *op. cit.*, n° 33.

²⁰¹ Loi n° 66-537 du 26 juil. 1966 *sur les sociétés commerciales*, J.O.R.F. du 26 juil. 1966, p. 6402 ; abrogée par l'ord. n° 2000-912 du 18 sept. 2000 *relative à la partie législative du code de commerce*, J.O.R.F. n° 219 du 21 sept. 2000, p. 14783, à l'exception des arts. 283-1-1, 284 et 292 et du second alinéa de l'art. 357-8-1.

²⁰² L'article 244 de la loi du 24 juillet 1966 reprend la même formulation concernant les administrateurs de sociétés anonymes.

²⁰³ Nathalie DEDESSUS-LE-MOUSTIER, *préc.*

le dirigeant de fait » et où l'on rencontre l'un des effets pervers du « réalisme » de celui-ci²⁰⁴. Néanmoins, cette affirmation se heurte au caractère présumée de la responsabilité fiscale tel qu'il semble admis par l'article 155 C.P.F. Les poursuites sont liées à la qualité de dirigeant et le dirigeant de droit ne peut s'exonérer de sa responsabilité fiscale au motif de l'existence d'un dirigeant de fait. Toutefois, le législateur admet la responsabilité du gérant majoritaire ou minoritaire au sens de l'article 32 du C.I.D. qui renvoi en réalité à l'associé majoritaire ce qui constitue un critère déterminant de la direction de fait.

CHAPITRE 2 : CONDITIONS OBJECTIVES DE MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITE FISCALE SUR LA BASE DE L'ART. 155 C.P.F.

Il ressort de l'analyse des dispositions de l'article 155 C.P.F. qu'en plus de l'exigence de la qualité de dirigeant, le législateur prévoit des conditions objectives liées aux comportements visés (Section 1) et à la dette de la société (Section 2), ces conditions sont nécessaire pour l'engagement de la responsabilité fiscale des mandataires sociaux.

Section 1 : Condition relative aux comportements visés

Les agissements pouvant être constatés et donner lieu à l'engagement de la responsabilité fiscale des dirigeants sont des « *manœuvres frauduleuses* » ou « *l'inobservation répétée des diverses obligations fiscales* » pesant sur l'entreprise. Ces deux dispositions sont alternatives ; il n'est plus nécessaire d'établir l'existence de manœuvres frauduleuses lorsque l'administration fiscale peut démontrer l'existence d'une inobservation répétée des diverses obligations fiscales²⁰⁵.

²⁰⁴ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, pp. 53 et 54.

²⁰⁵C. DAVID, O. FOUQUET, B. PLAGNET, P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^{ème} éd., 2009, p. 667.

Sous-section 1 : Les manœuvres frauduleuses

Le législateur n'a pas défini la notion de manœuvres frauduleuses mais s'est contenté de classer, sans les limiter, les comportements pouvant constituer des pratiques ou des manœuvres frauduleuses. Cette notion n'est donc pas spécifique à la responsabilité fiscale, elle est utilisée exclusivement dans le droit pénal et le droit fiscal²⁰⁶. L'article 36 du C.P.F. classe les pratiques frauduleuses et dispose que sont notamment considérées comme telles « :

- *l'exercice d'une activité non déclarée ;*
- *la réalisation d'opération d'achats et de ventes sans facture de marchandises, quel que soit leur lieu de détention, de stockage et d'entrepôts ;*
- *la délivrance de factures, bons de livraison ou tout document ne se rapportant pas à des opérations réelles ;*
- *la passation d'écritures inexactes ou fictives, sciemment dans les documents comptables dont la tenue est rendue obligatoire par le code de commerce ;*
- *toute manœuvre visant l'organisation de son insolvabilité par un contribuable recherché en paiement d'impôts. ».*

En plus de ces cas prévus par le code des procédures fiscales, le législateur fiscal, en vue de la répression de l'infraction de fraude fiscale, dresse une liste non exhaustive des faits pouvant être considérés comme des manœuvres frauduleuses, avec le reproche que ces différents cas sont prévus au sein de chaque code fiscal, parfois répétés, avec utilisation de termes différents pour désigner les mêmes faits. C'est ainsi qu'elles sont prévues aux articles 193 C.I.D., 532 C.I.I., 118 C.T.C.A., 119 1^{er} C. enr. et 34 C.T.

Il apparaît, des moyens mentionnés au sein de ces textes, que ceux-ci ont pour finalité de produire des informations erronées dont le but est de faire échapper les sommes normalement imposables soit par des faits positifs ou par des faits négatifs. Il en résulte que les manœuvres frauduleuses signifient un manquement au devoir de

²⁰⁶ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 158.

sincérité du contribuable²⁰⁷. Toutefois, cette notion reste, dans une large proportion, tributaire des éléments de fait soumis à l'analyse souveraine des juges du fond²⁰⁸. Il reste néanmoins, que « *en pratique, les manœuvres frauduleuses consistent à avoir organisé sciemment l'insolvabilité de la société* » de sorte que « *le dirigeant a détourné l'actif à son profit ou l'a transféré à des tiers* » ou bien encore celui-ci « *peut avoir procédé à la répartition de dividendes fictifs entre actionnaires* »²⁰⁹.

L'administration fiscale française, dans une instruction du 06 février 1980²¹⁰, a défini la notion de manœuvres frauduleuses comme nécessitant « *la mise en œuvre de procédés ayant pour effet soit de faire disparaître ou de réduire la matière imposable, soit d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés lorsque ces procédés ne peuvent être considérés comme des erreurs excusables ou des omissions involontaires, mais sont au contraire, le résultat d'actes conscients et volontaires destinés à donner l'apparence de la sincérité à des déclarations en réalité inexactes de leurs auteurs, et impliquant l'intention manifeste d'éluder tout ou partie de l'impôt.* ». Le Conseil d'Etat français appréhende, quant à lui, les manœuvres frauduleuses à « *tout acte, opération, artifice ou manœuvre destiné à égarer ou à restreindre le pouvoir de vérification de l'administration* »²¹¹ ou d'une manière plus succincte, le simple fait d'empêcher l'Administration d'exercer son pouvoir de contrôle²¹².

Il en ressort de ce qui précède, que la notion de manœuvres frauduleuses se constitue de deux séries d'éléments : les uns matériels, les autres intentionnels.

Les éléments matériels « *sont destinés à masquer l'existence de l'infraction ou à la présenter sous la forme d'une opération parfaitement régulière (tenue d'une double comptabilité, documents falsifiés ou fictifs, etc.)* ».

²⁰⁷ أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد 98/1، ص. 20. "... ومن ثم نستخلص أن المقصود بالطرق الاحتيالية هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم الضريبي..."

²⁰⁸ M.-C. BERGERES et P. DUPRAT, *op. cit.*, p. 185.

²⁰⁹ P. SERLOOTEN, *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, 8^{ème} éd., 2009, p. 374, n° 579.

²¹⁰ B.O.D.G.I. 13 L-1-80 ; *Dr. fisc.* 1980, n° 10 ; ID 6418. Cité par M.-C. BERGERES et P. DUPRAT, *préc.*

²¹¹ C.E. fr., 7^{ème} et 8^{ème} ss-sect., 31 juill. 1992, req. n° 42280, R.J.F. 1992, n° 10, p. 790.

²¹² Druon DELOT, *op. cit.*, p. 151.

Les éléments intentionnels résident dans la volonté consciente d'accomplir l'infraction, ces éléments étant à la base de toute infraction fiscale commise de mauvaise foi²¹³.

Sous-section 2 : L'inobservation répétée des obligations fiscales

Diverses obligations auxquelles est tenu le contribuable sont prévues pour chaque type d'impôts ; elles sont, soit codifiées au sein des différents codes fiscaux, soit non codifiées, parsemées au sein de divers textes législatifs et réglementaires, en grande partie insérées dans les lois de finances. Ces obligations fiscales peuvent être scindées en deux types : des obligations déclaratives qui sont en réalité une obligation de faire et qui peut survenir soit à la création de la société soit au cours de son existence ou à sa fin (déclaration d'existence, déclaration d'activité, déclaration annuelle...etc.), et une obligation de payer l'impôt dû à l'administration fiscale dans les délais de rigueur selon chaque type d'impôts. Ce paiement ce fait désormais²¹⁴ sous forme spontanée, à l'initiative de la société et en l'absence d'un quelconque formalisme.

Les manquements visés par l'article 155 C.P.F. concernent toutes les obligations fiscales auxquelles est assujettit la société et ne concerne pas uniquement l'obligation de paiement. En effet, plusieurs manquements peuvent déboucher sur une impossibilité de recouvrement, qu'ils s'agissent de manquements à l'obligation de déclaration (1) ou de manquements à l'obligation de paiement (2). L'administration fiscale peut remonter loin dans sa recherche des inobservations qui ont contribuées à l'impossibilité du recouvrement, elle peut même relever des manquements intervenus au stade de l'établissement de l'impôt. En effet, l'inobservation répétée des obligations déclaratives donne lieu à des pénalités considérables pouvant aggraver la situation de la société et faire que cette dernière ne soit plus à même d'être en mesure de payer. A préciser que ce non paiement n'est pas consécutif à un refus mais à une impossibilité de paiement due à l'inobservation répétée des obligations fiscales qui, si elles avaient été respectées, n'auraient pas donné lieu à une impossibilité de recouvrement. Cette liaison établie, le

²¹³ M.-C. BERGERES et Philippe DUPRAT, *prés.*

²¹⁴ A noter un autre type de paiements sous forme ordonnée qui touchait quelques types d'impôts, notamment en matière d'I.R.G.

paiement des impôts éludés est demandé au dirigeant, présumé responsable de cette situation.

Paragraphe 1 : Inobservation de l'obligation de déclaration

Le système fiscal algérien est un système déclaratif. L'objectif de l'assujettissement du contribuable à la déclaration réside, d'une part, dans le fait que cette dernière facilite la recherche de la matière imposable et des personnes imposables, d'autre part, elle sert à constater la réalité du fait générateur²¹⁵. A titre indicatif et en l'absence de décisions des juridictions algériennes en la matière, les manquements à l'obligation de déclaration sont à reprocher, en principe et selon la Cour française de cassation, au dirigeant²¹⁶, ils se concrétisent lorsqu'il y a défaut ou insuffisance de déclaration.

1 Le défaut de déclaration

Le défaut de déclaration commence dès que le délai légal du dépôt par le contribuable de sa déclaration est expiré. Toutefois, ce manquement doit être répété pour pouvoir constituer une inobservation aux obligations fiscales, en ce sens que « *plus l'abstention est systématique et porte sur un nombre de déclarations différentes, plus le manquement est caractérisé* »²¹⁷. Le défaut de déclaration peut être dû, soit à cause d'oubli, soit de retard²¹⁸, soit les deux à la fois.

1.1 L'omission répétée de déclaration constitue un défaut de déclarer

L'article 192-1) du C.I.D. dans son 1^{er} paragraphe, confère à l'administration fiscale la capacité d'imposer d'office le contribuable assujetti à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les bénéfiques des sociétés, qui n'a pas produit la déclaration annuelle. Une

²¹⁵C. G. GOUR, J. MOLINIE, G. TOURNIE, *Procédure fiscale*, P.U.F., Thémis, 1982, p. 19. Cité par Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 135.

²¹⁶ Cass. crim., 14 nov. 1994, R.J.F., 3/1995, n° 412. Cité par Druon DELOT, *op. cit.*, p. 149.

²¹⁷ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 136.

²¹⁸ A titre indicatif nous produisons ici des exemples de décisions de la Cour française de cassation : pour l'omission de dépôt de plusieurs déclarations, voir: Cass. com., 9 fév. 1981, Bull. civ., IV, n° 73, p. 57 ; pour le retard dans le dépôt de plusieurs déclarations, voir : Cass. com., 13 mar. 1978, Bull. civ., IV, n° 88, p. 72. Cité par Druon DELOT, *préc.*

majoration de 25% est appliquée ; elle peut aller jusqu'à 35% si, dans un délai de trente jours à partir de la notification par lettre recommandée avec avis de réception, la déclaration n'est pas parvenue au service des impôts. L'omission du dépôt de la déclaration donne lieu à une imposition d'office en plus d'une majoration. Mais si l'omission est répétée, elle constitue une inobservation des obligations fiscales ; il peut s'agir, soit d'une omission portant sur une imposition de même nature (défaut de souscription des déclarations de T.V.A.), soit d'une omission concernant des impositions d'une nature différentes (T.V.A. et I.B.S.).

1.2 Le retard dans le dépôt de la déclaration constitue aussi un défaut de déclaration

Le paragraphe 2 de l'article 192-1) du C.I.D. vise, quant à lui, et sur renvoi à l'article 322 du C.I.D. le retard dans le dépôt de la déclaration globale des revenus²¹⁹, de la déclaration des bénéfices des sociétés²²⁰ et de la déclaration de la taxe sur l'activité professionnelle²²¹ permettant ainsi de diminuer le taux de la majoration de 25% qui est ramené à 10% si le retard n'excède pas un mois, ou 20% dans le cas contraire, sans pour autant que ce retard ne puisse dépasser deux mois suivants la date d'expiration des délais légaux.

L'article 192-2) concerne, lui, le défaut ou le retard à fournir les documents et les renseignements exigés²²² à l'appui de la déclaration. Ce défaut ou ce retard donne lieu à une amende fiscale de mille dinars algériens, autant de fois qu'il est relevé d'omission ou d'inexactitude dans les documents produits.

Les retards importants comme les omissions répétées dans le dépôt des déclarations prescrites constituent une inobservation répétée des obligations fiscales. Cette solution est critiquée, car une différence majeure existe entre l'omission et le

²¹⁹ Art. 99 du C.I.D.

²²⁰ Art. 151-1 du C.I.D.

²²¹ Art. 224 du C.I.D.

²²² Art. 152 du C.I.D. qui, notamment, oblige les sociétés soumises à l'I.B.S. à fournir les extraits de comptes des opérations comptables ; un état des résultats permettant de déterminer le bénéfice imposable ; un relevé des versements en matière de T.A.P. et un relevé détaillé des acomptes versés au titre de l'I.B.S. V aussi art. 153 C.I.D. et art. 180 C.I.D. transféré à l'art. 51 C.P.F. par l'art. 200 de la loi de finances pour 2002.

retard dans le dépôt de la déclaration. En effet, l'un suppose la volonté d'éluder le paiement de l'impôt, l'autre de retarder le paiement, ce qui révèle pour l'un une volonté d'exécuter ses obligations, l'autre pas²²³.

1.3 Le défaut de déclaration peut être cumulé avec d'autres manquements

Le défaut de déclaration peut être suivi d'une insuffisance de déclaration. Par exemple une société peut, en plus de dissimuler d'importantes recettes, omet de s'acquitter de ses obligations fiscales pour des années consécutives. Le défaut de déclaration peut aussi être accompagné d'un défaut de paiement ou encore d'un « panachage » de tous ces manquements, notamment et à titre indicatif, les exemples de la jurisprudence française suivants: l'abstention de dépôt de déclaration de la taxe d'apprentissage et ses cotisations complémentaires pendant quatre ans, abstention de déclaration de taxes sur les véhicules de sociétés pendant cinq ans, minorations de T.V.A. de deux mois non consécutifs, défaut de règlement de la taxe locale d'équipement de deux échéances et défaut de versement pour dépassement légal de densité²²⁴.

2 L'insuffisance de déclaration

« *Il y a une insuffisance de déclaration lorsque le contribuable sous-estime, volontairement ou non, la matière imposable* »²²⁵. C'est ainsi que l'article 193-1 considère qu'il y a insuffisance de déclaration lorsque le contribuable déclare ou fait apparaître un revenu ou un bénéfice insuffisant ou inexact. Ces insuffisances affectent une base ou des éléments d'imposition et révèlent des inexactitudes plus ou moins importantes, des dissimulations ou des omissions²²⁶. Elles concernent les déclarations estimatives²²⁷ qui sont contrôlées par l'administration²²⁸. L'insuffisance de déclaration

²²³ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 138.

²²⁴ Cass. com., 12 oct. 1993, de Sabran de Ponteves, R.J.F., 1994, p. 65. Cité par Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 138.

²²⁵ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 139.

²²⁶ Dossiers pratiques Francis Lefebvre, *op. cit.*, p. 102, n° 477.

²²⁷ Les déclarations estimatives servent au contribuable à connaître les éléments chiffrés qui permettent d'établir l'imposition. Contrairement à la déclaration d'existence qui sert à son signataire à reconnaître sa situation d'assujetti.

peut être réalisée, soit sous la forme d'une minoration des recettes par une dissimulation d'une partie des bénéfices pour échapper à la masse imposable²²⁹. Soit sous la forme d'une omission de reversement des sommes perçues par la société en tant que redevable légal, par exemple la T.V.A., enfin l'entreprise peut procéder à une majoration de ses charges²³⁰.

Paragraphe 2 : Inobservation de l'obligation de paiement

L'exécution de l'obligation de paiement de la société est liée au type de procédés de recouvrement par lequel le paiement va s'effectuer. Dans le cas d'un refus ou d'un paiement partiel de la part du contribuable de s'acquitter des sommes dues, l'administration émet un avis de mise en recouvrement authentifiant ainsi la créance, ce qui l'autorise à mettre en œuvre un recouvrement forcé par l'envoi d'une mise en demeure²³¹.

Une grande proportion des impositions des sociétés est payée spontanément, donc, en principe, le dépôt de la déclaration coïncide avec le paiement. Cependant, il y a lieu ici de ne pas confondre d'un côté l'obligation de déclaration, de l'autre l'obligation de paiement. Car il arrive souvent qu'une entreprise, pour défaut de trésorerie, préfère, au mépris de la légalité et au risque de se voir affliger des pénalités, déclarer et payer plus tard²³². Un refus de réponse de la part du contribuable aux injonctions envoyées par l'administration fiscale et en général à toute procédure de recouvrement engagée par celle-ci, est aussi constitutif d'un défaut de paiement. La sanction ici vise une forme d'organisation d'insolvabilité²³³.

²²⁸ Emmanuel DUNET, *préc.*

²²⁹ Par exemples et à titre indicatif les cas suivants de la jurisprudence française: Cass. com., 24 mai 1971, n° 69-11.867, Bull. civ. IV, n° 143; Cass. com., 10 mars 1975, n° 74-10.963, Bull. Civ. IV, n° 76, p. 62; Cass. com., 16 juill. 1991, n° 89-10.792, R.J.F., 10/91, n° 1306; Cass. com., 10 mars 1992, n° 90-15.277.

²³⁰ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 140.

²³¹ Michel DOUAY, *Le recouvrement de l'impôt*, L.G.D.J., 2005, p. 25 et s.

²³² Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 146.

²³³ *Ibid.*

Paragraphe 3 : La condition de manquements répétés

L'inobservation des obligations fiscales de la société réside donc, nous l'avons vu, dans l'absence récurrente de déclaration et/ou de paiement de l'impôt. Mais le défaut de déclaration ou de paiement ne suffit pas à lui seul à engager la responsabilité fiscale des dirigeants, encore faut-il que ces manquements soient répétitifs. En effet, les dispositions relatives à la responsabilité fiscale visent « l'inobservation répétée » des prescriptions fiscales ; elles appréhendent la notion de répétition en usant d'un critère strictement matériel qui est le renouvellement des manquements²³⁴.

Il y a lieu de distinguer la répétition de la négligence, car un acte répété est constitutif d'un acte volontaire²³⁵, mais il n'est nul besoin, selon une jurisprudence de la Cour française de cassation, ni de démontrer la mauvaise foi²³⁶, ni de mettre au jour des agissements intentionnels du dirigeant. Cette position distingue cette deuxième alternative des manœuvres frauduleuses. Par exemple, le défaut de souscription de déclaration ne constitue pas une manœuvre frauduleuse en l'absence « *d'artifice destiné à égarer l'Administration* »²³⁷. Toute autre est la position de la Cour suprême qui a, par un arrêt de la chambre délictuelle et contraventionnelle daté du 31/12/2008, considéré l'omission répétée de paiement des impositions comme étant constitutive de manœuvre frauduleuse et va même plus loin en la considérant comme une fraude fiscale !²³⁸

A la différence du législateur algérien, le législateur français dans l'article L. 267 du L.P.F.F. prévoit une deuxième condition avec la répétition, la gravité. Toutefois, cette notion reste à l'appréciation des tribunaux auxquels il appartient « *d'apprécier dans chaque cas le degré de gravité des manquements reprochés aux dirigeants dont la*

²³⁴ M.-C. BERGERES et P. DUPRAT, *op. cit.*, p. 186.

²³⁵ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 148.

²³⁶ Com. 9 avr. 1996, n° 737 D, Receveur des impôts de Mont-de-Marsan c/ Machicot, R.J.F. 1996.7.936. Cité par C. DAVID, O. FOUQUET, B. PLAGNET, P.-F. RACINE, *préc.*.

²³⁷ *Ibid.*

²³⁸ C.S., Ch. Dél. Con., 31/12/2008, affaire n° 430229, Rev. C. sup., n° 2, 2008, p. 397.
"الثابت من ملف الدعوى أن المدعى عليه في الطعن قد تهرب من دفع ما عليه من ديون تمثل مستحقات جبائية لفائدة العارضة خلال سنوات 95، 96، 97 وذلك بشكل بمفهوم التشريع غشا جباييا يقع تحت طائلة المادة 303 من قانون الضرائب إذ أن الاستمرار في الامتناع عن تسديد تلك المستحقات الضريبية بشكل وسيلة من وسائل المناورات التدليسية".

responsabilité est mise en cause »²³⁹ cela dépendra généralement de la nature de l'inobservation ou de la fréquence des manquements aux obligations fiscales²⁴⁰.

Section 2 : Conditions relatives aux dettes de la société

La responsabilité fiscale ne peut être mise en œuvre que pour le recouvrement d'une créance fiscale (Sous-section 1) dont la perception n'a pu être possible à l'encontre de la société (Sous-section 2).

Sous-section 1 : Exigence d'une créance fiscale

L'article 155 C.P.F. vise exclusivement « *le recouvrement des impositions de toute nature et amendes fiscales* » dont la perception est du ressort du service des impôts. La Cour suprême a eu l'occasion de se prononcer sur cette condition en exigeant que soit produite la preuve de l'existence d'une dette fiscale : « *Attendu que l'appelant n'a produit aucun titre fiscal prouvant l'existence d'une créance fiscale* »²⁴¹. Cela nous amène à nous interroger, d'abord, sur les différents types d'impôts concernés par l'application de l'article 155 (Paragraphe 1), ensuite, à étudier les différents moyens de preuve de l'existence de la créance fiscale (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : Les créances fiscales visées

L'article 155 C.P.F. fait figure de « *clausula generalis* » car il permet de mettre à la disposition du fisc une action contre les dirigeants sociaux pour le recouvrement de toutes les impositions quelle que soit leur nature ainsi que les amendes fiscales dont la perception appartient au service des impôts. De sorte qu'il faut considérer que toute créance fiscale peut être mise à la charge des dirigeants par l'administration fiscale. La charge qui pèse sur les dirigeants est sensiblement alourdie par la nature même de la créance fiscale qui est très particulière et qui se distingue des créances ordinaires.

²³⁹ Instr. *préc.*, n° 1. Citée par G. BLANLUET et J.-P. LE GALL, *op. cit.*, n° 30.

²⁴⁰ Documentation de base, DB12C2252, 30 juin 1994. § 6.

²⁴¹ C.Sup., Ch. adm., 25 Mars 1989, dossier n° 54687, Rev. Jud., n° 3, 1990, p. 202. "حيث أن الطاعن لم يقدم أي مستند ضريبي يثبت به وجود الدين الضريبي"

1 Nature des créances fiscales

L'action contre les dirigeants en vue du recouvrement des dettes fiscales de la société vise tous les impôts grevant l'activité de celle-ci, soit à sa création, pendant ou à la fin de sa vie. Il s'agit, notamment, des impôts directs et taxes assimilées, des impôts indirects et aux taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement ainsi que les droits de timbre. En règle générale, le receveur des impôts demandera au tribunal de statuer sur l'intégralité des sommes dues par la société, du fait qu'elles sont impayées, non contestées et non prescrites²⁴².

2 Etendue des créances visées

La créance d'impôt est formée dès l'intervention d'un fait générateur²⁴³ ; elle se constitue de plusieurs éléments. Il est nécessaire de savoir à quels éléments s'étendent les dispositions de l'article 155 d'un point de vue matériel. Il s'agit aussi de savoir s'il existe des limites temporelles dues à l'ancienneté de la créance.

D'un point de vue *matériel*, les dispositions de l'article 155 C.P.F. s'appliquent aux impôts eux mêmes, c'est-à-dire aux droits simples qui représentent le montant de l'impôt réellement dû par le contribuable. S'ajoutent à cela, des pénalités de retard et majorations consécutives à un défaut, à une insuffisance de déclarations (déclaration d'existence, déclaration mensuelle, déclaration annuelle du résultat, etc.), ou à un versement tardif de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes dont l'établissement ou le recouvrement est du ressort de l'administration fiscale ; elles visent aussi les accessoires de l'impôt en application de la règle selon laquelle « *l'accessoire suit le principal* ». Sont considérés comme tel, la majoration de 10% et frais de poursuite.

D'un point de vu *temporelle*, et en premier lieu, la responsabilité du dirigeant n'est engagée que pour le paiement des impositions et des amendes fiscales déjà « *dues* » par la société et dont le recouvrement a été rendu impossible par l'inobservation des obligations fiscales. Ce qui signifie, *a contrario*, que le mandataire

²⁴² Lamy droit du dirigeant d'entreprise, *op. cit.*, n° 525-150.

²⁴³ Le fait générateur est l'acte juridique, l'opération ou le fait matériel qui crée la dette d'impôt et qui déclenche l'assujettissement à l'impôt. V. Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 114.

social ne peut être tenu solidairement responsable pour le paiement des sommes pouvant être mises à la charge de la société ultérieurement²⁴⁴. En d'autres termes, le dirigeant ne sera tenu que des dettes dues par la société, nées antérieurement aux manquements. Enfin, le prononcé de la solidarité des dirigeants par le juge doit avoir lieu avant la prescription de la dette fiscale de la société qui est de quatre ans à partir de la date de l'exigibilité des droits²⁴⁵, mais, selon un arrêt de la Cour française de cassation, il n'est pas nécessaire que la décision soit passée en force de chose jugée, une simple décision de première instance suffit à faire obstacle à l'acquisition de la prescription, même si un appel contre cette décision est formé²⁴⁶.

Paragraphe 2 : Preuve de l'existence de la créance fiscale

La créance fiscale non-acquittée ou acquittée partiellement dans les délais réglementaires est authentifiée par l'administration fiscale à l'aide de différents types de titres dont la forme dépend du type d'impôt à recouvrer. Ces titres qui la matérialisent sont spécifiques. En effet, la créance fiscale bénéficie de privilèges et prérogatives permettant principalement au Trésor public de se livrer à lui-même son propre « titre exécutoire » sans le recours, comme c'est le cas des créanciers de droit commun, au juge²⁴⁷. La Cour Suprême qui a eu l'occasion de se prononcer sur cette question dans un cas d'espèce, semble n'imposer que la production de la preuve de l'existence de la créance fiscale à l'aide d'un titre fiscal et non que celle-ci soit exigible²⁴⁸. Dans cette affaire, la Haute Cour avait à trancher sur l'appel formé par la direction des impôts d'Alger contre un arrêt de la chambre administrative de la Cour d'Alger qui a refusé de déclarer les deux gérants objet des poursuites, solidairement responsables du paiement des dettes fiscales de la société qu'ils dirigeaient, au motif que l'appelante n'a produit aucun titre fiscal « *attestant de l'existence de la dette fiscale* »²⁴⁹. La Cour suprême a

²⁴⁴ Pour des cas d'espèce de la Cour française de cassation v. cass. com., 10 juil. 1989, n° 1046 D, Drevet, R.J.F. 11/89 n° 1282. Citée dans *Dossiers pratiques Francis Lefebvre, op. cit.*, p. 704, n° 4885.

²⁴⁵ V. art. 159 C.P.F. la question de la prescription sera plus abondamment étudiée *infra*, 2^{ème} partie/ chapitre 2.

²⁴⁶ Cass. com., 8 juil. 1997, n° 1849 P, D.G.I. c/ Marin, R.J.F. 12/97, n° 1178 ; D. adm. 12 C-6211, n° 101, 30 oct. 1999. citée dans *Dossiers pratiques Francis Lefebvre, préc.*

²⁴⁷ Michel DOUAY, *Le recouvrement de l'impôt, op. cit.*, p. 19.

²⁴⁸ C.Sup., Ch. adm., 25 Mars 1989, *préc.*

²⁴⁹ " إثبات وجود هذا الدين " .

confirmé cet arrêt pour les mêmes motifs. Néanmoins, et vu la spécificité de l'action en responsabilité fiscale contre les dirigeants, qui a un caractère final et qui n'est mise en œuvre que suite à la défaillance de la société, il est clair que la créance fiscale est déjà exigible à l'encontre de celle-ci.

Deux procédés de recouvrement des impositions existent : le rôle et le paiement spontané, lorsqu'il n'y a pas d'émission préalable d'un titre de recouvrement.

1 Le rôle

Le législateur ne définit pas le rôle, mais détermine les types d'impôts pouvant être recouverts à l'appui de ce document²⁵⁰. C'est ainsi qu'au titre de l'article 143-1 du C.P.F. « *les impôts directs et taxes assimilées sont recouverts en vertu de rôles rendus exécutoires par le ministre chargé des finances ou son représentant* »²⁵¹. Mais certains impôts directs ne sont pas payés par voie de rôle, comme c'est le cas des sociétés relevant des Centre des impôts (C.D.I.)²⁵² qui procèdent elles mêmes à la liquidation, la déclaration et le versement spontané des acomptes provisionnels.

La doctrine définit le rôle comme étant un acte administratif établi par les services fiscaux. Il fixe la somme qui doit être acquittée par chaque contribuable et l'oblige à verser cette somme entre les mains du comptable public²⁵³. Il se présente comme une liste de contribuables comprenant les impositions dont ils sont redevables au titre d'une année donnée. Le receveur des impôts procède au recouvrement de l'impôt suite à l'émission d'un titre de perception sur le fondement duquel le comptable doit réclamer le paiement de l'impôt aux contribuables dont le nom est mentionné sur cette liste²⁵⁴. Néanmoins, le rôle peut être, exceptionnellement individuel, par exemple

²⁵⁰ Ce moyen de recouvrement perd de plus en plus de terrain, il est émise pour le recouvrement, notamment, de la taxe foncière ; la taxe d'assainissement en application de l'art. 354 C.I.D. ; le rôle peut être émis à titre supplétif, par exemple, concernant le solde de liquidation de l'impôt sur le revenu global ou celui de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

²⁵¹ V. aussi art. 354 du C.I.D.

²⁵² Relèvent des C.D.I. les sociétés non éligibles à la direction des grandes entreprises (D.G.E.).

²⁵³ J. GROSCLAUDE, P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Dalloz, 3^{ème} éd., 2004, p. 85, n° 80.

²⁵⁴ Dossiers pratiques Francis Lefebvre, *op. cit.*, p. 486, n° 4074

lorsqu'il fait suite à un redressement. Le rôle émis vaut titre de recette, authentifie la créance et titre exécutoire, autorisant le recours au recouvrement forcé²⁵⁵.

2 L'avis de mise en recouvrement

Dans le cadre du recouvrement spontané, le contribuable apporte sa déclaration et paye. Si le paiement n'a pas été effectué à la date d'exigibilité, l'administration émet un avis de mise en recouvrement qui authentifie la créance et autorise l'engagement du recouvrement forcé par l'envoi d'une mise en demeure.

Ainsi le rôle et l'avis de mise en recouvrement constituent des titres exécutoires et sont revêtus de la formule exécutoire, le premier, lors de son homologation par le ministre des finances ou son représentant²⁵⁶, le second, dès son émission par l'administration fiscale.

Sous-section 2 : L'impossibilité du recouvrement et le lien de causalité

Il est nécessaire, pour pouvoir mettre en œuvre les dispositions relatives à la responsabilité fiscale, que le service des impôts démontre que le recouvrement des impositions et des amendes fiscales est impossible. L'absence de jurisprudence en la matière nous empêche de déterminer avec précision l'étendue de cette impossibilité, ce qui nous oblige à puiser dans le droit comparé, en particulier le droit français. Pour qu'il y ait impossibilité de recouvrement en droit français, il y a lieu de prouver que des poursuites ont été intentées à l'encontre de la société, et que les différents moyens de droit ordinaires ont été épuisés²⁵⁷ ; « *que les poursuites régulièrement engagées contre la société se soient révélées inefficaces ou insuffisantes, ou bien que l'inefficacité des poursuites susceptibles d'être exercées soit évidente, ou bien encore que toute poursuite soit impossible, notamment du fait de l'ouverture d'une procédure collective* »²⁵⁸. L'agent chargé du recouvrement devra démontrer par exemple l'impossibilité de

²⁵⁵ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 146.

²⁵⁶ V. art. 143-1 C.P.F.

²⁵⁷ G. BLANLUET et J.-P. LE GALL, *op.cit.*, § 37.

²⁵⁸ Documentation de base, DB12C2252/B/II/1/B, 30 juin 1994. § 26.

recouvrer l'impôt dû en raison d'une procédure collective ouverte à l'encontre de la société²⁵⁹. En l'absence de ces conditions, l'administration sera considérée comme négligente, voir ayant elle-même conduit à l'impossibilité de recouvrer l'impôt, car n'ayant pas agi en temps utile contre la société pour le paiement des impositions dues par elle²⁶⁰. Par contre, la Cour française de cassation considère qu'il ne pourra être reproché à l'administration fiscale sa faute, lorsqu'elle n'a pu poursuivre son action, du fait de l'ouverture d'une procédure collective²⁶¹. De même, l'accord donné par l'administration fiscale, en connaissance de cause, de l'octroi de délais de paiement alors que la société bénéficiaire est en déconfiture, ne peut lui être reproché car il constitue une faute de la part de la gérante, celle-ci ayant sollicité ces délais de paiement tout en sachant ne pas pouvoir les tenir²⁶².

L'impossibilité de recouvrement doit effectivement découler des manquements aux obligations fiscales. Il ne suffit, donc pas, de constater la violation répétée des obligations fiscales ou des manœuvres frauduleuses, ou bien encore, que le recouvrement des impositions dues soit impossible. A cet égard, « *la responsabilité du dirigeant n'est que subsidiaire* », elle n'est susceptible d'être engagée que « *si par sa faute, le recouvrement de l'impôt devient impossible du fait de l'insolvabilité de la société* »²⁶³. Le receveur des impôts doit démontrer qu'il n'a pas pu recouvrer les droits du Trésor à cause des agissements du dirigeant. Autrement dit il doit établir l'existence du lien de causalité entre les manœuvres frauduleuses ou l'inobservation des obligations fiscales et l'impossibilité de recouvrement. Toutefois, il y a lieu de relever la spécificité de l'article 155 C.P.F. qui semble présumer une responsabilité fiscale du dirigeant sans pour autant que celui-ci ait commis une faute. Le lien de causalité est à rechercher entre les manquements constatés et l'impossibilité du recouvrement ; la faute n'est pas à rechercher, elle est présumée être commise par le dirigeant quelque que soit son titre au sein de la société, considéré comme le véritable décideur, « le maître de l'affaire ».

²⁵⁹ P. SERLOOTEN, *Répertoire droit des sociétés Dalloz*, v. « *Entreprises en difficulté (Droit fiscal)* », oct. 2005, n°87.

²⁶⁰ G. BLANLUET et J.-P. LE GALL, *préc.*

²⁶¹ Cass. Com., 4 mai 1993, n° 38, comm. 1744.

²⁶² Cass. Com., 21 mars 2000, n° 97-18.284, R.J.F. 2000, n° 851.

²⁶³ M. COZIAN, *op. cit.*, p. 7.

Il ressort, par exemple, d'un arrêt de la Cour Suprême que l'impossibilité pour la direction des impôts de recouvrer le montant des impôts dus par une société dont l'Etat était seul actionnaire, résultait non pas aux manquements aux obligations fiscales, mais du caractère d'insaisissabilité du fonds de commerce dont cette société était propriétaire, et qui aurait permis à l'administration fiscale de recouvrer sa créance du montant qui pouvait résulter d'une éventuelle vente aux enchères de celui-ci. Les magistrats de la Haute Cour n'ont pas soulevé cet élément et se sont contentés de considérer qu'une condamnation des gérants ne pouvait intervenir en l'absence d'une preuve de l'existence de la dette fiscale de la société²⁶⁴.

Aussi, il ne suffit pas encore, selon la Cour française de cassation, de démontrer que le recouvrement des impositions dues par la société a été rendu difficile suite à des manquements à la loi fiscale, mais bel et bien « impossible »²⁶⁵. Néanmoins, l'impossibilité, selon l'administration fiscale française, peut s'apprécier à travers les difficultés rencontrées par le comptable public dans sa quête pour le recouvrement des sommes dues à sa caisse²⁶⁶. Il est donc nécessaire de caractériser le lien de causalité par les circonstances, autres que les seuls défauts de déclaration ou de paiement, ayant empêché l'administration fiscale de recouvrer sa créance fiscale auprès de la société.

Le lien de causalité est la relation qui explique pourquoi un dommage est survenu, parce qu'il le rattache à une faute. C'est ainsi que l'existence d'un lien de causalité est caractérisé par la Cour française de cassation, lorsque :

- la société a laissé s'accumuler une dette fiscale excessive et accroître son passif, ce qui a abouti à son règlement judiciaire, le dirigeant n'ayant pris aucune disposition pour remédier à cette situation, tandis que de nombreux avis de mise en recouvrement et avis à tiers détenteur étaient restés sans effet²⁶⁷ ;
- malgré l'envoi de mises en demeure et d'avis de mise en recouvrement, la dette fiscale s'est accumulée, par le fait des dirigeants, dans des proportions tel qu'il n'est

²⁶⁴ C. Sup., Ch. adm., 25 Mars 1989, *préc.*

²⁶⁵ Com. 3 oct. 1995, 94-10 108, M. Gigelin et 93-20 762, M. Gambriez, D.F. 1996.3.28.

²⁶⁶ Documentation de base, DB12C2252/B/II/1/B, 30 juin 1994. § 27.

²⁶⁷ Cass. Com. 16 janvier 1990, arrêt n° 59 D.

plus possible de la recouvrer ; cette impossibilité ne pouvant être justifiée par les difficultés économiques que traverse la société ²⁶⁸;

- en dépit de l'émission de plusieurs avis de mise en recouvrement et avis à tiers détenteur restés sans effet, les dirigeants ont laissé s'accumuler un passif excessif qui n'a pu être recouvré contre la société en liquidation des biens²⁶⁹ ;
- les services fiscaux n'ont pu obtenir le paiement de la créance fiscale malgré dix-sept avis de mise en recouvrement, plusieurs mises en demeure et une procédure de saisie des parts d'une S.C.I.²⁷⁰ appartenant à la société débitrice²⁷¹ ;
- le non paiement des taxes malgré les poursuites engagées en temps utile suffit²⁷².

Il découle de ce qui précède qu'il suffit, en cas d'échec total ou partiel des mesures de poursuites engagées en temps utile, de démontrer que le receveur chargé du recouvrement n'est pas resté inactif²⁷³.

L'application de la responsabilité fiscale à l'encontre du dirigeant n'est pas de droit mais doit être prononcée par un juge qui vérifiera, donc, la qualité du dirigeant de la personne poursuivie et l'existence d'une dette fiscale à l'encontre de la société qui n'a pu être recouvrée à cause de manœuvres frauduleuses ou d'inobservation répétée des obligations fiscales. Ces comportements sont présumés être commis par le dirigeant qui va passer d'un statut de tiers à celui de débiteur de l'administration fiscale responsable du paiement de la dette de la société.

²⁶⁸ Cass. Com. 8 janvier 1991, arrêt n° 104 D.

²⁶⁹ Cass. com. 11 février 1992, arrêt n° 270 D ; R.J.F. 5/92 n° 747.

²⁷⁰ Société civile immobilière.

²⁷¹ Cass. com. 19 mai 1992, arrêt n° 844 D.

²⁷² Documentation de base, DB12C2252/B/II/1/B, 30 juin 1994. § 29.

²⁷³ *Ibid.*

DEUXIEME PARTIE

MISE EN ŒUVRE DE LA RESPONSABILITE FISCALE DES DIRIGEANTS DES SOCIETES COMMERCIALES

« Ce serait la langue qui, en tant qu'elle "possède une énergie propre", imposerait "sa propre nature au droit", de telle sorte que le juriste, loin de maîtriser la langue, serait "plutôt dominé par elle" »²⁷⁴.

Pour quelques auteurs « la responsabilité fiscale devrait s'analyser comme une responsabilité ». C'est ainsi que pour certains d'entre eux, sans prétendre que la responsabilité fiscale soit une autre variété de responsabilité au côté de celles civile et pénale, avancent qu'il ne s'agit que d'une expression utilisée pour caractériser l'obligation des dirigeants sociaux à l'égard de l'administration fiscale²⁷⁵. Pour une autres partie d'entre eux, il s'agit plus précisément d'une responsabilité qui s'apparente à une responsabilité délictuelle classique²⁷⁶. Enfin, la responsabilité fiscale serait une sorte de responsabilité civile délictuelle aggravée mettant en œuvre une solidarité²⁷⁷.

Mais cette position est critiquée par d'autres auteurs. Pour ceux-ci la responsabilité fiscale est une *procédure* qui sanctionne le dirigeant mais qui n'est pas une responsabilité. « La responsabilité fiscale a une apparence de responsabilité délictuelle mais elle sanctionne des obligations légales strictement définies »²⁷⁸. En effet, l'obligation fiscale est une obligation déterminée. C'est une obligation pécuniaire et une obligation légale. La source de l'obligation de paiement du dirigeant est *légale*

²⁷⁴ Enrique P. HABA, *Etudes en allemand sur les rapports entre droit et langue*, in Arch. Phil., t. 19, p. 257 et s. Cité par Gérard CORNU, *Linguistique juridique*, Montchrestien-Delta, 2^{ème} éd., 2000, p. 11, n° 2.

²⁷⁵ M. DE JUGLAR, B. IPPOLITO, J. DUPICHOT, *Traité de droit commercial*, Montchrestien, 1982, n° 729-2. Rapp. G. RIPERT, R. ROBLOT, *Traité de droit commercial*, Montchrestien, 1989, t. 1, n° 1367.

²⁷⁶ V. Druon DELOT, *op. cit.*, p. 178; G. BLANLUET et J.-P. LE GALL, *op. cit.*, n° 8 ; Y. GUYON, J.C.P., fasc. 362-1, n° 107 et *Droit des sociétés*, Economica, 1991, n° 498.

²⁷⁷ J. P. PIZZIO, *La théorie de la gérance de fait a-t-elle un rôle à jouer en matière de responsabilité fiscale du gérant majoritaire de S.A.R.L. ?*, Rev. soc., 1977, p. 411. Cité par Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 283.

²⁷⁸ B. LE BARS, JCl. Sociétés Traité, fasc. 43-30, n° 61.

non *délictuelle*²⁷⁹. De plus, l'origine de la faute fiscale n'est pas une faute de gestion. La faute fiscale est une faute « légale », elle n'est ni délictuelle, ni contractuelle. Elle réside dans l'inexécution par la société de ses obligations fiscales. « *Cette inexécution est reprochée au dirigeant lorsque l'administration fiscale ne peut plus recouvrer ses créances auprès de son débiteur principal* »²⁸⁰. Elle doit être, dès lors, distinguée de la faute de gestion car elle ne sanctionne pas une faute du dirigeant et parce qu'elle a un rôle original au regard du recouvrement des impositions de la société²⁸¹. La faute de gestion est sanctionnée par une responsabilité et entraîne le paiement de dommages-intérêts, par contre, pour la responsabilité fiscale, il est mis à la charge du dirigeant les dettes fiscales de la société. « *On est donc en présence d'une procédure doublement originale* ». « *C'est une voie d'exécution qui fait office de sureté* ». Mais contrairement aux autres voies d'exécution, la responsabilité fiscale a une caractéristique propre. C'est la possibilité de changer de débiteur grâce à la mise en cause d'un tiers. Elle apparaît plus comme « *une mesure d'exécution des dettes fiscales d'une société. Elle en constitue même la procédure ultime, une sorte de mesure de la « dernière chance* » », le fisc veut en effet, « à tout prix », mettre toutes les chances de recouvrement de la créance fiscale de son côté²⁸².

D'autres auteurs, par contre, considèrent que l'action en responsabilité fiscale contre le dirigeant comme étant une garantie personnelle de recouvrement²⁸³ sous forme d'adjonction de débiteurs supplémentaires consentie à l'administration fiscale au même titre que les privilèges du Trésor, l'hypothèque légale et la responsabilité de certains tiers. On pourrait être séduit par cette affirmation, car les mesures relatives à la responsabilité fiscale étaient codifiées avant leur fusion en un seul article au sein des dispositions relatives aux obligations des tiers et privilèges du Trésor en matière d'impôts directs²⁸⁴. Néanmoins, les garanties du Trésor sont des mesures de recouvrement forcé qui peuvent être mis en action sans avoir à s'adresser au juge ce qui

²⁷⁹ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 292.

²⁸⁰ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 293.

²⁸¹ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 126.

²⁸² Emmanuel DUNET, *préc.*

²⁸³ Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *op. cit.*, p. 102.

²⁸⁴ V. titre II du code des impôts directs et taxes assimilées à l'article 379 (abrogé).

n'est pas le cas pour la responsabilité fiscale qui n'est pas une responsabilité de plein droit et qui ne peut résulter que d'une action de l'administration fiscale devant un juge. De plus, il s'agit de sûretés existant au profit du Trésor d'une manière permanente dès que la créance d'impôt est née, ce qui n'est pas le cas de la responsabilité fiscale qui a besoin d'un jugement pour authentifier la créance fiscale qui va être mise à la charge du dirigeant responsable²⁸⁵.

Le mécanisme institué par le législateur emprunte beaucoup à la responsabilité mais s'en distingue aussi sensiblement²⁸⁶.

CHAPITRE 1 : SPECIFICITE DE LA RESPONSABILITE FISCALE

La responsabilité fiscale introduit une troisième personne, le dirigeant, au rapport déjà existant entre l'administration fiscale et la société débitrice. En effet, celle-ci a pour objet de permettre la récupération par l'administration fiscale des dettes fiscales non honorées par la société en les exigeant directement du dirigeant²⁸⁷. Il est nécessaire tout d'abord de connaître les fondements d'une telle responsabilité (Section 1) ensuite de confronter la responsabilité fiscale avec les autres actions existantes permettant de recouvrer des créances envers un tiers sous-débiteur (Section 2). La responsabilité fiscale se présente d'abord comme une action en recouvrement²⁸⁸, cette analyse nous permettra de comparer ou de rattacher la responsabilité fiscale à l'une ou à l'autre de ces actions.

Section 1 : Fondements de la responsabilité fiscale

La responsabilité fiscale met à la charge du dirigeant les dettes fiscales de la société qu'il dirige et qui n'ont pas pu être recouvrées à cause de manquements aux obligations fiscales ou à des manœuvres frauduleuses. Qu'est ce qui peut justifier une telle mise en cause du dirigeant qui, à bien regarder, n'est qu'un organe agissant au nom et pour le compte de la société, et donc la seule responsable de ses obligations fiscales ?

²⁸⁵ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 330.

²⁸⁶ Antoine KIRRY et M.-C. MONSALLIER-SAINT MLEUX, *Dirigeant de société et prise de risque*, La Semaine Juridique Entreprise et Affaires, n° 10, 5 mars 2009, 1223, p. 8.

²⁸⁷ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 225.

²⁸⁸ *Ibid.*

Le droit fiscal recèle d'autres solidarités légales permettant de mettre en cause la responsabilité solidaire de tiers. C'est ainsi que les cohéritiers sont tenus des dettes du *de cuius* ; cette solidarité est fondée sur le principe tant juridique que naturel de la continuation de la personnalité du défunt²⁸⁹. Les cessionnaires d'une entreprise ou d'un fonds de commerce sont solidairement tenus avec le cédant ou ses ayants droit du paiement des impôts de toute nature²⁹⁰ ; dans ce cas le contrat de cession est la source commune à l'obligation du cédant et à celle du cessionnaire²⁹¹. Les époux, lorsqu'ils vivent sous le même toit sont solidairement responsables des impôts sur le revenu²⁹² ; cette solidarité est fondée sur le principe d'imposition unique par foyer et sur la participation commune de chaque membre de ce foyer à la réalisation et à la jouissance des revenus du ménage, fondés eux mêmes sur l'idée d'une communauté d'intérêt²⁹³. Enfin, on peut citer la solidarité prévue envers les propriétaires pour le paiement de la taxe d'habitation de leur locataire. Nous constatons que chaque solidarité trouve son fondement dans une relation juridique commune aux personnes qu'elle oblige, sous forme de contrat de cession, de mariage, de location ou de succession. Quelle est la relation qui lie les dirigeants et la société qui permet de justifier de mettre à leur charge les dettes fiscales ? Quelle est la cause de l'obligation personnelle qui justifie de sanctionner le dirigeant ? Il est très difficile de répondre à ces questions concernant la responsabilité fiscale en droit algérien en l'absence de sources interprétatives du droit, notamment, la doctrine et la jurisprudence.

Sous-section 1 : Le dirigeant est tenu d'une obligation de garantie

Comme on l'a déjà soulevé, les mesures relatives à la responsabilité fiscale des dirigeants étaient codifiées, avant la loi de finances pour 2002, au sein des dispositions relatives aux obligations des tiers et privilèges du Trésor. Ces mécanismes mettent en

²⁸⁹ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 338.

²⁹⁰ V. arts. 373 et 374 du C.I.D.

²⁹¹ Emmanuel DUNET, *préc.*

²⁹² V. art. 376-1) du C.I.D.

²⁹³ Anne-Laury LEQUIEN, *La solidarité en matière fiscale*, Mémoire de Master, sous la direction de Marc COTTINI, Lille II, 2003-2004, p. 72.

point une garantie propre à sauvegarder les capacités financières du débiteur de l'impôt au profit du Trésor public, à défaut, en lui substituant ou lui adjoignant un tiers, obligé comme lui au paiement²⁹⁴. Ceci nous amène à nous demander, si le dirigeant ne serait pas tenu d'une obligation de garantie, comme pour les autres solidarités prévues à cet effet. La notion de garantie dans le cadre de la responsabilité fiscale, semble être utilisée, d'abord, au sens d'une obligation légale qui sanctionne un comportement, ensuite à celle d'une sûreté.

Paragraphe 1 : La notion de garantie comme sanction d'un comportement

Les dispositions relatives à la responsabilité fiscale du dirigeant font ressortir que le législateur fonde l'impossibilité de recouvrement des dettes fiscales sur l'inobservation répétée des obligations fiscales ou aux manœuvres frauduleuses qui sont, à leur tour, liées à la fonction de dirigeant. La garantie qui en résulte obligerait un tiers à payer les dettes du débiteur principal²⁹⁵. Mais pourquoi choisir le dirigeant et pas quelqu'un d'autre ? L'obligation de garantie offre plusieurs moyens de contrôle de l'activité du dirigeant. Elle permet, soit la sanction de manquements à des obligations déterminées attachées à la fonction de dirigeant, soit la sanction d'un abus de pouvoir du dirigeant et de la fraude à la loi²⁹⁶.

1 Sanction de manquements à des obligations liées à la fonction de dirigeant

Tout d'abord, il y a lieu de noter que l'exécution des obligations fiscales incombe en premier lieu à la société débitrice ; il s'agit d'une relation entre la société et l'administration fiscale. Il n'est pas dans l'intention du législateur de sanctionner le dirigeant pour cette inexécution car, pour qu'il y ait une mise en cause personnelle du dirigeant, il faudrait qu'il y ait aussi manquements à des obligations personnelles. Le dirigeant est tenu d'un certain nombre d'obligations envers la société qu'il dirige pouvant expliquer le fondement de sa mise en cause. Ces obligations peuvent résulter,

²⁹⁴ Dossiers pratiques Francis Lefebvre, *op. cit.*, p. 705, n° 4890.

²⁹⁵ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 256.

²⁹⁶ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 251.

soit de la loi, des règlements, des statuts et même, comme c'est le cas par exemple en droit allemand, du règlement intérieur du directoire ou du conseil de surveillance dans les sociétés anonymes modernes ou du contrat de travail pour les membres du directoire²⁹⁷.

1.1 Le devoir de diligence du dirigeant

La loi ne dispose pas expressément que les dirigeants doivent exercer leurs fonctions avec diligence mais semble se déduire, *a contrario*, de quelques dispositions présentes dans le code de commerce. C'est ainsi que l'article 578 du C. com. met à la charge des gérants de la S.A.R.L. tout ou partie des dettes sociales, en cas de faillite faisant apparaître une insuffisance d'actif, à moins qu'ils n'aient produit « *la preuve qu'ils ont apporté à la gestion des affaires sociales, toute l'activité et la diligence d'un mandataire salarié* ». Quant aux administrateurs de sociétés par actions, ils sont considérés par l'article 715 bis 23 du C. com. comme responsables individuellement ou solidairement envers la société des fautes commises dans leur gestion. Le devoir de diligence dans ce cas se déduit, *a contrario*, par l'existence de sanctions dues à la violation relative à la gestion de la société²⁹⁸. « *La diligence est le soin apporté avec célérité et efficacité, à l'accomplissement d'une tâche* »²⁹⁹. « *Le devoir de diligence a donc un double aspect. Un devoir d'activité et d'autre part un devoir d'efficacité* »³⁰⁰.

On pourrait dès lors affirmer que le dirigeant qui n'a pas exécuté les obligations fiscales de la société, a failli à son devoir de diligence envers celle-ci et en conséquence justifierait la mise à sa charge du « comblement des dettes fiscales ». Toutefois, il y a lieu d'émettre quelques réserves. La première consiste dans le fait que l'obligation de diligence, si tant est qu'elle existe en pratique, est une obligation du dirigeant dans sa relation avec la société, qui pourrait justifier une action sociale mais non une action d'un tiers, en l'occurrence l'administration fiscale. Aussi et comme cela a été avancé

²⁹⁷ Julia REDENIUS-HOEVERMANN, *La responsabilité des dirigeants dans les sociétés anonymes en droit français et droit allemand*, L.G.D.J.-Lextenso éditions, Bibliothèque de droit privé, t. 517, 2010, p. 14, n° 16.

²⁹⁸ Julia REDENIUS-HOEVERMANN, *op. cit.*, p. 29, n° 39.

²⁹⁹ Louis BOYER et Henri ROLAND, *A propos du défaut de diligence*, in *Mélanges Vincent*, Paris, 1981, p. 11. Cité par Julia REDENIUS-HOEVERMANN, *op. cit.*, p. 28, n° 38.

³⁰⁰ Estelle SCHOLASTIQUE, *Le devoir de diligence des administrateurs de sociétés*, Paris, 1998. Cité par Julia REDENIUS-HOEVERMANN, *préc.*

précédemment, la faute de gestion est à distinguer de la « faute fiscale ». On pourrait suggérer que la faute de gestion du dirigeant peut être considérée comme un manquement à une obligation de moyen, c'est-à-dire qu'en cas de mise en cause, le dirigeant pourra apporter la preuve de sa diligence et du fait qu'il a agi en « bon père de famille », alors que la non-exécution des obligations fiscales s'apparenterait plutôt à une obligation de résultat car mettant en œuvre des dispositions déterminées. Mais ici encore, il faut rappeler que la faute de gestion est une faute professionnelle au contraire de la faute fiscale qui est « *un manquement de la société-redevable, à travers l'organe, de ses obligations fiscales* »³⁰¹. Le devoir de diligence ne peut donc expliquer une mise en cause du dirigeant car il s'agit d'une notion issue du droit commerciale, régissant les relations entre le dirigeant et la société qu'il dirige, et qui peut être utilisée dans le cadre d'une faute de gestion et non d'une faute fiscale.

1.2 L'obligation de contrôle et de surveillance

Le droit pénal admet qu'un chef d'entreprise puisse être tenu pour responsable de l'inexécution d'obligations légales ou réglementaires. C'est ainsi qu'en matière d'hygiène, de sécurité et de médecine du travail, l'article 36 al. 2 de la loi 88-07 du 26 janvier 1988 relative à l'hygiène, la sécurité et de médecine du travail³⁰², prévoit que lorsque la négligence ou l'inobservation de ces règles sont imputable à des travailleurs, « *elles sont censées être le fait du gestionnaire si celui-ci n'a pas pris les mesures nécessaires de nature à faire respecter les prescriptions légales en la matière et n'a pas pris de sanctions disciplinaires à l'encontre des travailleurs auteurs de ces infractions* ». Il s'agit là d'une responsabilité pénale du fait d'autrui ; elle est applicable lorsque les préposés commettent des infractions matérielles aux prescriptions légales concernant l'hygiène, la sécurité et la médecine du travail dont l'exécution est considérée être du ressort du dirigeant. Celui-ci est tenu d'une obligation légale d'assurer l'exécution de ces prescriptions³⁰³.

³⁰¹ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 126.

³⁰² J.O.R.A. n° 4 du 27 jan. 1988, p. 84.

³⁰³ R. MERLE et A. VIRTU, *Traité de droit criminel*, Cujas, 1989, n° 499. Cité par Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 252.

La responsabilité fiscale s'inscrit, comme cela a été avancé, au sein du dispositif de lutte contre la fraude fiscale. Un auteur considère, dès lors, que la responsabilité fiscale pourrait s'inspirer de la conception pénaliste de la responsabilité du fait d'autrui en vue de mettre à la charge du dirigeant « *une obligation générale de surveillance des prescriptions légales et réglementaires dont les obligations fiscales font partie. L'exécution des obligations fiscales dépendent de ses attributions de direction générale. Lorsque les obligations fiscales sont inexécutées, cela signifie que le dirigeant a mal exécuté ses propres obligations* »³⁰⁴. Mais le même auteur considère que ce rapprochement entre la responsabilité fiscale et la responsabilité pénale du fait d'autrui ne peut être admis, car « *la responsabilité pénale sanctionne des négligences mais pas nécessairement une volonté de nuire. Alors que la responsabilité fiscale permet de sanctionner aussi bien des comportements intentionnellement fautifs, que des négligences* »³⁰⁵.

2 Sanction d'un abus ou d'une fraude

Les actions fondées sur la fraude permettent d'atteindre une personne qui est normalement protégée par un statut juridique. La situation du dirigeant peut être examinée à partir de deux angles différents : soit en le considérant comme organe social, soit en tant que personne physique. Dans le premier cas, le dirigeant agit pour le compte et au nom de la personne morale, il est dilué dans celle-ci ; il n'est pas un tiers par rapport à la société. Dans le deuxième cas, le dirigeant est véritablement un tiers, avec ses propres obligations, qui sont indépendantes de celles de la société³⁰⁶. La responsabilité fiscale traite le dirigeant à partir de ce dernier angle, en mettant à sa charge les dettes fiscales et le considérant comme un tiers. Dès lors, on pourrait considérer que la personne morale est une technique que le droit prête à l'entrepreneur pour faire face à la vie moderne des affaires, il la lui reprend, aussitôt que celui-ci se serait mis en dehors du droit. La personne morale est vidée de son sens et est détournée de sa véritable vocation, en servant d'écran entre le patrimoine personnel du dirigeant et les poursuites des créanciers³⁰⁷. C'est une présomption d'abus de la personne morale

³⁰⁴ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 253.

³⁰⁵ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 254.

³⁰⁶ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, pp. 258 et 259.

³⁰⁷ *Ibid.*

que fait peser le législateur à l'égard du dirigeant. « *La responsabilité fiscale doit être considérée comme une action fondée sur une obligation de garantie qui atteint la personne du dirigeant. Parce qu'il est considéré avoir utilisé la personnalité morale d'une société comme écran* »³⁰⁸. C'est à cette condition seulement que l'administration fiscale pourra atteindre le « maître de l'affaire », « l'âme de la société ». La responsabilité fiscale sanctionnerait alors une confusion de patrimoine³⁰⁹, le tout pouvant s'expliquer par la démarche actuelle de l'administration fiscale pour la lutte contre le secteur informel. Ce dernier est constitué, selon cette même administration et « *du point de vue strictement fiscal, [...] par les activités exercées en violation de la législation par des personnes et des sociétés qui ont souvent recours à des procédés frauduleux pour échapper au paiement de l'impôt* »³¹⁰. On retrouve bien ici les notions utilisées par la responsabilité fiscale : la violation répétée de la législation qu'on peut déduire du terme « *souvent* » ainsi que la notion de *procédés frauduleux* et *d'empêchement du recouvrement*. L'administration semble même très affectée par le phénomène de l'informel, qu'elle qualifie de « *prédateur* », « *gangréneux* » et « *pernicieux* »³¹¹. En fait, par ces termes, elle vise essentiellement une forme seulement de *l'informel*. En effet, l'administration fiscale semble distinguer entre deux formes du « secteur informel », d'un côté, des activités déployées par des personnes ne disposant pas de registre du commerce et qui, selon elle, est un « *secteur [qui] est créateur d'emploi et représente un régulateur social* » ! De l'autre, un second niveau qui « *s'exprime par le recours prémédité, massif et répété à des procédés malsains et contraire aux intérêts de la nation en vue d'échapper totalement au paiement de l'impôt* » et qui s'affirme, pour elle, comme « *un déficit frontal à la loi et à la citoyenneté* ». Elle considère comme faisant partie de cette dernière forme « *le recours à des prête-noms et à des sociétés-écrans constituées uniquement dans le but de réaliser des opérations commerciales ponctuelles* »³¹².

³⁰⁸ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 261.

³⁰⁹ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 315.

³¹⁰ Lettre de la D.G.I., Mr SAÏDANI, directeur des recherches et des vérifications parle du secteur informel et expose les moyens susceptibles de le maîtriser, n° 18, nov. 2004, p. 2.

³¹¹ *Ibid.*

³¹² Lettre de la D.G.I., *préc.*

Cependant, l'existence d'une confusion de patrimoine suppose une société fictive, ce qui n'est pas le cas pour la responsabilité fiscale qui vise non seulement des sociétés fictives, mais aussi, des sociétés dont le patrimoine est indépendant de celui du dirigeant³¹³. Elle est utilisée tant à l'encontre des dirigeants ayant eu une intention de nuire, qu'à l'égard de dirigeants négligents ou inconscients des résultats de certains de leurs actes³¹⁴.

Paragraphe 2 : L'obligation de garantie comme sûreté personnelle

La notion de garantie est aussi utilisée en droit des sûretés. Une sûreté peut être définie comme une garantie accordée au créancier pour le recouvrement de sa créance ; elle peut, soit être *personnelle*, c'est-à-dire résultant de l'engagement d'une autre personne au côté du débiteur, soit *réelle*, lorsque certains biens du débiteur garantissent le paiement³¹⁵. On peut d'emblé écarter ce dernier type, car la responsabilité fiscale n'affecte aucun bien pour garantir le paiement des dettes fiscales de la société. La sûreté détient principalement trois caractéristiques : le caractère annexe, qui signifie que toute sûreté est mise au service de la créance principale ; l'affectation d'une valeur ou d'une créance qui permet d'augmenter le nombre des débiteurs et, *a fortiori*, des patrimoines servant à faire face à la dette due par le débiteur principal et la satisfaction financière exclusive du créancier, sans contribution à la dette³¹⁶.

La responsabilité fiscale semble répondre à ces critères. L'obligation de paiement du dirigeant apparaît comme accessoire à l'obligation fiscale de la société. Celui-ci devient débiteur des dettes fiscales de la société. De surcroît, elle permet à l'administration fiscale de disposer d'un débiteur supplémentaire pour le paiement des impôts dus. Il est d'ailleurs d'usage de classer la responsabilité fiscale parmi les sûretés fiscales ou les sûretés personnelles³¹⁷. La responsabilité fiscale servira à

³¹³ Emmanuel DUNET, *préc.*

³¹⁴ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 317.

³¹⁵ V. « sûreté », in Raymond GUILLIEN et Jean VINCENT, *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 14^{ème} édition, 2003, p. 552.

³¹⁶ Michel CABRILLAC, C. MOULY, *Droit des sûretés*, Litec, 1993, n° 4. Cité par Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 263. La contribution à la dette est le « règlement final intervenant, une fois le créancier satisfait, entre l'auteur du paiement et le véritable débiteur ou entre l'auteur du paiement et ses coobligés », v. ce mot, in Raymond GUILLIEN et Jean VINCENT, *op. cit.*, p. 164.

³¹⁷ V. notamment, *Dictionnaire fiduciaire fiscal*, 11^{ème} éd., 1996, p. 573.

atteindre deux objectifs indivisibles : le recouvrement des dettes impayées de la société auprès de son dirigeant ; ce recouvrement permettant une garantie de paiement des dettes fiscales de la société³¹⁸.

Sous-section 2 : Le dirigeant est tenu de l'obligation fiscale de la société

Selon certains auteurs, le fondement de l'obligation de paiement du dirigeant et de celle de la société est unique ; il ne s'agit que d'une extension de l'obligation de paiement du dirigeant à celle de la société³¹⁹. Ce fondement réside dans le manquement à la loi fiscale. L'objet de la responsabilité fiscale « *n'est pas de créer une obligation de paiement des dettes fiscales propre au dirigeant fondée sur l'inobservation des obligations fiscales. Elle organise plutôt une substitution de débiteur. L'inobservation des obligations fiscales ou les manœuvres frauduleuses sont attribuées, sous contrôle judiciaire, au dirigeant alors que juridiquement, elles concernent le contribuable qu'est la société* »³²⁰ ; « *il s'agit d'une modification juridique du débiteur par la loi sous contrôle judiciaire* ». Cette procédure « *n'instaure pas une pluralité de débiteur, elle en permet le changement* »³²¹. On pourrait croire que l'administration fiscale détient deux débiteurs : la société et le dirigeant, en réalité, elle n'agit qu'à l'égard du seul dirigeant, car la responsabilité fiscale n'est intentée que si les actions en recouvrement forcé contre la société n'ont pas abouti³²². Le dirigeant est considéré comme le véritable auteur des manquements à la loi fiscale ; l'origine de son obligation de paiement est légale et non délictuelle, car l'obligation fiscale inexécutée est une obligation prévue par la loi³²³. La notion de solidarité utilisée par le législateur est à prendre plutôt dans un sens « commun » de multiplication de débiteurs et non comme une qualification juridique *stricto sensu*. « *Le débiteur solidaire est placé dans la même situation que le*

³¹⁸ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 268.

³¹⁹ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 265.

³²⁰ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 300.

³²¹ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 304.

³²² Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 284.

³²³ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 292.

Section 2 : Responsabilité fiscale et actions voisines

Le contentieux de la responsabilité fiscale tend à rendre une personne redevable (le dirigeant) en établissant un titre exécutoire à son encontre³²⁵, titre qui ne peut être émis par le fisc lui-même. Ce contentieux généré par la responsabilité fiscale concerne le recouvrement de l'impôt. Cependant, le juge ne peut décider de condamner le dirigeant qu'après la résolution de toutes les questions posées qui peuvent ressortir de l'ensemble du contentieux fiscal³²⁶. En réalité, rien n'empêche le dirigeant, sous réserve de l'autorité de la chose jugée, de contester l'application de la responsabilité fiscale à son encontre sur des problèmes non débattus³²⁷. Il est à signaler aussi que la responsabilité fiscale est appliquée après la liquidation judiciaire de la société (le contribuable) mais sans en être une condition. Celle-ci intervient trop souvent tardivement, parfois même lorsque le comptable envisage de présenter sa créance en non-valeur³²⁸.

La responsabilité fiscale a pour objet d'obliger un dirigeant de payer les dettes fiscales de la société qu'il dirige, qui sont restées impayées et demeurent impossible à récupérer. Des actions permettant de recouvrer les créances contre un tiers-débiteur existent. Celles-ci seront exposées et confrontées à la responsabilité fiscale en vue de cerner la spécificité de cette dernière. Nous envisagerons aussi une comparaison avec la fraude fiscale qui peut être confondue avec la responsabilité.

³²⁴ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, pp. 301 et 302.

³²⁵ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 401.

³²⁶ Emmanuel DUNET, *préc.*

³²⁷ *Ibid.*

³²⁸ Renaud SALOMON, *Droit pénal fiscal (sept. /nov. 2009)*, D.F., n° 2, 14 janv. 2010, 71, p. 5.

Sous-section 1 : La responsabilité fiscale et les actions de droit commun tendant au recouvrement des créances envers un tiers-sous débiteur

Il s'agit d'exposer ici toutes les actions ayant pour but de prémunir le créancier contre l'organisation d'insolvabilité de son débiteur.

Paragraphe 1 : L'action paulienne

L'action paulienne est l'action « *par laquelle le créancier demande en justice la révocation des actes d'appauvrissement accomplis en fraude de ses droits par le débiteur insolvable* »³²⁹. Le créancier se préserve contre son débiteur qui essaye d'organiser son insolvabilité, cette action lui permet de rendre inopposable les actes conclus frauduleusement par le débiteur avec un tiers complice et ainsi par la suite procéder à l'exécution forcée de ses dettes³³⁰. L'article 191 du code civil prévoit cette action dans le cas où la dette est déjà exigible et en cas de fraude caractérisée par le fait que le débiteur et la partie avec qui il a contracté, connaissaient qu'il était en état d'insolvabilité.

Une ressemblance existe entre l'action paulienne et la responsabilité fiscale dans la mesure où l'une des préoccupations majeures des deux est de combattre les personnes qui utilisent la personnalité morale de la société pour ne pas s'acquitter des impositions impayées de cette dernière. Mais la ressemblance s'arrête là, d'une part, parce que dans l'action paulienne, contrairement à la responsabilité fiscale, suppose que le débiteur ait l'intention d'organiser son insolvabilité ou bien de nuire au créancier. D'autre part, il est inconcevable qu'une personne morale organise son insolvabilité sans l'intervention du dirigeant, personne physique. Aussi, l'action paulienne suppose un tiers complice. Enfin, s'agissant de la responsabilité fiscale, son but n'est pas de rendre inopposable des actes frauduleux comme c'est le cas pour l'action paulienne, mais c'est de recouvrer des dettes³³¹.

³²⁹ V. « *action paulienne* », in Raymond GUILLIEN et Jean VINCENT, *op. cit.*, p. 20.

³³⁰ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 226.

³³¹ *Ibid.*

Paragraphe 2 : L'action oblique

L'action oblique est l'action « *par laquelle un créancier exerce les droits et actions de son débiteur dont la négligence à agir met en péril ses propres intérêts* »³³² ; elle est intentée au nom et pour le compte de son débiteur négligent et insolvable³³³ ; elle organise une substitution de débiteur sous certaines limites. L'article 189 du code civil permet le recours à cette action même si la créance n'est pas exigible, mais il la conditionne par la production de la preuve que le débiteur s'abstient d'exercer ses droits et que cette abstention est de nature à entraîner ou à aggraver son insolvabilité.

Il ressort clairement de cette définition qu'un rapport d'obligation existe dans l'action oblique entre le créancier et le débiteur et entre ce dernier avec ses propres débiteurs, ce qui ne saurait l'être concernant la responsabilité fiscale, car le dirigeant n'est pas débiteur de la société, mais il devient plutôt codébiteur au côté de celle-ci³³⁴.

Paragraphe 3 : L'action directe

L'action directe est une action intentée par un créancier, en son nom personnel et, comme son nom l'indique, directement contre un sous débiteur. On oppose l'action directe à l'action oblique. L'exemple classique est celui qui concerne l'assurance responsabilité où la victime du dommage dispose d'une action directe contre l'assureur du responsable³³⁵. A la différence des précédentes actions, celle-ci représente une perspective intéressante pour l'administration fiscale qui atteint directement le dirigeant isolément de la société. Mais en principe, le dirigeant est créancier de la société par son statut de salarié de celle-ci, il n'est pas débiteur. A ce titre il ne peut être considéré comme sous débiteur³³⁶.

La confrontation de la responsabilité fiscale avec les différentes actions existantes ayant pour objet de prémunir le créancier contre l'organisation d'insolvabilité de son débiteur révèle qu'elle ne peut être rattachée à aucune d'entre elles.

³³² Jean VINCENT et Serge GUINCHARD, *Procédure civile*, Dalloz, 27^{ème} édition, 2003, n° 110, p. 144.

³³³ V. « action paulienne », in Raymond GUILLIEN et Jean VINCENT, *préc.*

³³⁴ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 227.

³³⁵ Daniel FASQUELLE, Annie MEDINA et autres, *op. cit.*, n° 1025, p. 508.

³³⁶ Emmanuel DUNET, *préc.*

Sous-section 2 : La responsabilité fiscale et la fraude fiscale

La répression de l'infraction de fraude fiscale est régie par l'ensemble des codes fiscaux et non pas par les dispositions du code pénal, en principe, droit commun en matière d'infraction. En effet, le législateur, au risque de se répéter et de tomber dans des contradictions, et malgré l'unité de l'objet, a traité cette infraction par des dispositions suivant la nature de l'impôt : les articles 303 à 309, 407 et 408 du C.I.D., les articles 117 à 128 du C.T.C.A., les articles 530 à 538 et 542 à 544 du C.I.I., les articles 119 à 121 du code de l'enregistrement, les articles 33 et 34 du code du timbre. A la différence du législateur français qui a prévu les cas essentiels d'infractions prévus par les articles 1741 et 1743 du C.G.I., permettant ainsi plus de clarté. Au terme de ces dispositions citées ci-dessus, et lorsque la personne condamnée pour fraude fiscale est une société ou une autre personne morale de droit privé, « *les peines d'emprisonnement encourues, ainsi que les peines accessoires sont prononcées contre les administrateurs ou les représentants légaux ou statutaires de la collectivité* ». Cette condamnation est de plein droit. En plus, sont tenues solidairement entre eux, au paiement des condamnations pécuniaires prononcées, les personnes et sociétés visées par une même condamnation pour fraude fiscale. Il en résulte que lorsque la société ou la personne morale de droit privé est condamnée pour le chef de fraude fiscale, les administrateurs ou les représentants de la société qu'ils soient légaux ou statutaires seront tenus solidairement entre eux et avec le groupement, redevable légal de l'impôt fraudé, du paiement de cet impôt.

Le fait de condamner une personne, qui n'est pas redevable de l'impôt élué, semble avoir une certaine ressemblance avec la responsabilité fiscale qui vise le dirigeant, en l'obligeant à payer au côté de la société³³⁷. Les manquements reprochés à celui-ci au titre de sa responsabilité fiscale sont fondés sur la même obligation : l'obligation fiscale³³⁸. Cette ressemblance, bien qu'une différence existe quant à leur nature, engendre une confusion devant être dissipée.

³³⁷ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 179.

³³⁸ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 171.

Paragraphe 1 : Définition de la fraude fiscale

L'article 303 du C.I.D. vise « *quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses s'est soustrait ou a tenté de se soustraire, en totalité ou en partie, à l'assiette ou à la liquidation de tout impôt, droit ou taxe [...]* ». Cet article ne concerne pas la soustraction au paiement de l'impôt. Mais celle-ci n'en reste pas moins impunie. C'est l'article 407 du C.I.D. qui prévoit ce cas, en stipulant que « *les peines prévues aux articles 303 et 304, sont applicables aux contribuables qui, par des manœuvres frauduleuses, se sont soustraits ou ont tenté de se soustraire au paiement en totalité ou en partie des impôts ou taxes dont ils sont redevables* ». Le législateur, une fois de plus, rend la consultation du C.I.D. très difficile du fait des renvois inutiles, qui pourrait être évitées par une refonte des deux articles en question en un seul.

Il apparaît à la lecture combinée de ces deux dispositions que le législateur définit la fraude fiscale comme étant « *le fait d'employer des manœuvres frauduleuses pour se soustraire ou tenter de se soustraire en totalité ou en partie, à l'assiette, à la liquidation ou au paiement des impôts ou taxes dus.* »³³⁹. Certains auteurs³⁴⁰ incluent dans la notion de fraude fiscale, en plus de la soustraction frauduleuse de l'impôt, les infractions d'empêchement individuel ou collectif au contrôle fiscal³⁴¹ ou de refus collectif de l'impôt (organisation du refus et incitation au refus)³⁴² ; d'opposition émanant des agents d'affaires, des conseillers fiscaux, d'experts ou de comptables³⁴³ et enfin en cas de voie de fait contre les agents habilités³⁴⁴. Mais la majorité de la doctrine définit la fraude fiscale comme toute violation de la loi fiscale dans le but d'échapper totalement

³³⁹ أحسن بوسقبة، المرجع السابق، ص. 17.

³⁴⁰ Mohamed BOUDERBAL, *Les éléments de l'infraction de fraude fiscale en droit algérien (étude comparé avec le droit français)*, Revue de la Cour suprême, n° spécial (journées d'études du 13 et 14 nov. 2007 sur la fraude fiscale et la contrebande), département de la documentation, 2009, p. 82.

³⁴¹ Art. 304 du C.I.D.

³⁴² Art. 408 du C.I.D.

³⁴³ Art. 306 du C.I.D.

³⁴⁴ Art. 308. du C.I.D.

ou partiellement à l'impôt, voir en vue d'obtenir des remboursements d'impôts auxquels on n'a pas droit³⁴⁵.

Paragraphe 2 : Les éléments constitutifs de l'infraction

Des différentes définitions de la fraude fiscale, quelle soit légale ou doctrinale, il apparaît que cette infraction, comme d'ailleurs celles de droit commun, suppose la réunion de deux éléments : l'élément matériel (1) et l'élément moral (2).

1 L'élément matériel

L'élément matériel de l'infraction de fraude fiscale est constitué par l'existence de deux faits : le recours à des manœuvres frauduleuses (1.1), la soustraction à l'assiette, à la liquidation ou au recouvrement³⁴⁶ de l'impôt (1.2).

1.1 Le recours à des manœuvres frauduleuses :

La notion de manœuvres frauduleuses a déjà fait l'objet d'une étude détaillée au chapitre traitant des conditions de mise en jeu de la responsabilité fiscale des dirigeants sur la base de l'article 155 C.P.F (v. *infra*). Néanmoins, il est important de préciser ici le principe selon lequel le défaut de paiement du montant de l'impôt dûment établi et mis en recouvrement n'est pas à lui seul constitutif d'infraction³⁴⁷. En revanche, la Cour suprême a vu dans le fait de continuer de ne pas payer les impôts dus, comme étant constitutif de manœuvres frauduleuses. En effet, la Haute Cour, dans un arrêt du 31/12/2008, considère que « *s'abstenir continuellement de payer les redevances fiscales constitue un moyen parmi d'autres de manœuvres frauduleuses* »³⁴⁸. Ce qui dénote à notre avis un certain zèle de la part de la Cour suprême, vu la facilité avec laquelle l'omission répétée du paiement est considérée comme une manœuvre frauduleuse, alors que nous avons vu que cette dernière n'est caractérisée que quand le contribuable a

³⁴⁵ Bouziane BOUNADOUR, *La fraude fiscale à la lumière du droit et de la jurisprudence en Algérie*, Revue de la Cour suprême, n° spécial (journées d'études du 13 et 14 nov. 2007 sur la fraude fiscale et la contrebande), département de la documentation, 2009, p. 25. "لقد عرف الفقه الغش الضريبي بأنه خرق للقانون الضريبي للتهرب كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة واسترجاع ضرائب بدون حق".

³⁴⁶ En référence à l'art. 407 du C.I.D.

³⁴⁷ Mireille DELMAS-MARTY, *Droit pénal des affaires*, t. 2, P.U.F., 3^{ème} éd., 1990, p. 128.

³⁴⁸ C.S., Ch. dél. con., 31/12/2008, affaire n° 430229, *préc.* "الاستمرار في الامتناع عن تسديد تلك المستحقات الضريبية يشكل وسيلة من وسائل المناورات التبادلية"

utilisé des *artifices* afin de se soustraire à l'établissement et au paiement de l'impôt. Par contre, le Conseil d'Etat est plus exigeant, il n'a pas considéré que la contradiction entre les déclarations mensuelles G.50 et les déclarations annuelles comme étant constitutive de manœuvres frauduleuses³⁴⁹.

A noter que la législation française, suite à la refonte du code général des impôts³⁵⁰, a abandonné l'exigence de manœuvres frauduleuses, car celle-ci s'est révélée comme un frein à la répression ; il suffit désormais, que le contribuable, avec ou sans manœuvres, se soit dérobé frauduleusement³⁵¹. L'article 1741 du C.G.I. sanctionne actuellement « *quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total des impôts visés dans la présente codification [...]* » par l'omission volontaire de faire sa déclaration ou la dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt ou l'organisation de son insolvabilité ou par tout autre moyen frauduleux.

Par contre, le juge répressif algérien devra chercher et démontrer l'existence de manœuvres frauduleuses³⁵². Encore faut-il que soi établi le fait que le contribuable s'est soustrait à l'établissement ou au paiement de l'impôt.

1.2 La soustraction à l'établissement ou au paiement de l'impôt

La soustraction à l'établissement ou au paiement de l'impôt, partiellement ou totalement, constitue vraisemblablement l'élément qui consomme la fraude fiscale. Etant précisé que la tentative qui résultera du seul emploi de manœuvres frauduleuses est également incriminée³⁵³.

³⁴⁹ Arrêt n° 33858, 2006, cité par : Kamel FENNICHE, *La fraude et l'évasion fiscales*, Revue de la Cour suprême, n° spécial (journées d'études du 13 et 14 nov. 2007 sur la fraude fiscale et la contrebande), département de la documentation, 2009, p. 51.

³⁵⁰ Loi du 17 août 1948, Art. 5 ; J.C.P., 1948, III, 13482.

³⁵¹ Druon DELOT, *op. cit.*, p. 106.

³⁵² C.S., 15 janvier 2005, n° 268593. Cité par Bouziane BOUNADOUR, *op. cit.*, p. 42.

³⁵³ Mireille DELMAS-MARTY, *op. cit.*, p. 132.

Le terme soustraction évoque, en lui-même, l'idée de fraude. En effet, le verbe « soustraire » désigne le fait « *d'enlever quelque chose à quelqu'un le plus souvent par la ruse, la fraude.* »³⁵⁴. En ce sens que ce qui constitue réellement le fait délictuel, n'est pas tant le fait de ne pas payer l'impôt effectivement dû, mais de s'y soustraire par des procédés frauduleux³⁵⁵. D'ailleurs, la Cour française de cassation rappelle à l'occasion que « *la mission du juge répressif ne consiste pas à rétablir les valeurs qui permettent de fixer l'assiette respective des divers impôts ou taxes qui ont pu être éludés, mais seulement à rechercher si le prévenu a dissimulé volontairement les sommes qui étaient soumises* »³⁵⁶.

Ceci étant dit, le législateur prévoyait une « tolérance légale » en matière d'impôts directs, d'enregistrement et de timbre, respectivement aux articles 532-2 C.I.I., 119 1^{er} al. 2 et 34 1^{er} al. 2, alors que celle-ci a été supprimée par la loi de finances pour 2003 de l'article 303 du C.I.D., et par voie de conséquence, de l'article 532 C.I.I. qui renvoi à l'application de cet article. Cette tolérance consiste, en cas de dissimulation, à l'application des dispositions réprimant la fraude fiscale, « *que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 1.000 DA* ».

2 L'élément intentionnel

Même si les textes de l'incrimination de la fraude fiscale ne mentionnent pas de manière précise le caractère intentionnel, celui-ci est intrinsèque à la notion de délit. Comme toute infraction pénale donc, la fraude fiscale est une infraction intentionnelle³⁵⁷. Selon la jurisprudence française, ce caractère est déduit, le plus souvent par les juges, de la seule constatation de l'élément matériel de l'infraction³⁵⁸, considérant par exemple que « *l'élément intentionnel résulte nécessairement de la tenue d'une comptabilité occulte* »³⁵⁹, ou « *le fait pour le contribuable de persister à ne faire*

³⁵⁴ V. « soustraire », Petit Robert 1, société du nouveau littré, 1978, p. 1848.

³⁵⁵ Mireille DELMAS-MARTY, *op. cit.*, p. 133.

³⁵⁶ Crim., 10 fév. 1976.

³⁵⁷ أحسن بوسقبة، المرجع السابق، ص. 22.

³⁵⁸ Mireille DELMAS-MARTY, *op. cit.*, p. 134.

³⁵⁹ Crim., 12 mars 1979, Bull. crim., n° 2 ; 28 avr. 1980, *ibid.*, p. 294, n° 122 ; 28 jan. 1985, pourvoi n° 83.94.476.

aucune déclaration malgré plusieurs mises en demeure »³⁶⁰. Ceci étant, l'élément intentionnel ne doit pas être confondu ici avec la notion de manœuvres frauduleuses.

Paragraphe 2 : Comparaison avec la responsabilité fiscale

1 Similitudes quant aux éléments matériels

Après cet exposé concernant l'infraction de fraude fiscale, il est troublant de constater la ressemblance avec la responsabilité fiscale quant aux manquements qui sont sanctionnés dans les deux procédures, fondés sur une même obligation : une obligation fiscale. D'ailleurs, on rappellera ici que l'article 54 de l'ordonnance du 29 décembre 1958³⁶¹ qui a institué la responsabilité fiscale, était placé au sein des dispositions destinées à lutter contre la fraude fiscale. Mais il convient de préciser que cette dernière est une responsabilité pénale l'autre est présentée comme une responsabilité fiscale.

Il est important de noter en premier lieu que la responsabilité fiscale et la fraude fiscale font, toutes les deux, référence à la notion de manœuvre frauduleuse. L'exigence du recours aux manœuvres frauduleuses est prévue par les deux actions. La responsabilité fiscale est mise en œuvre lorsque l'inobservation répétée des obligations fiscales aura rendu impossible le recouvrement des impôts, ce qui équivaldrait, en ce qui concerne la fraude fiscale, à une soustraction au paiement de l'impôt. Il ne suffit pas pour cela qu'il y est juste un défaut de paiement.

2 Différence quant à leur nature

Un fait peut constituer à la fois une faute et une infraction. En droit commun un même fait peut engager une responsabilité civile et une responsabilité pénale. Les agissements seront sanctionnés par le droit pénal, les dommages causés seront réparés par le droit civil. Cependant, on est ici en présence d'une coexistence non d'une identité³⁶².

³⁶⁰ TGI Paris, 8 juill. 1974, D. 1975. 696, note C. Pennera ; Crim. 1er févr. 1977, Bull. crim. n° 40, Paris, 29 juin 1982, Gaz. Pal. 1984. 1. 84, note A. Tiraqueau; 29 mars 1989, Bull. crim. n° 153; DF 1989, c. 2043, 3 déc. 1990, Bull. crim. n° 411, 3 mai 1993, Schwab, DF 1993, c. 1970.

³⁶¹ Ord. n° 58-372, *préc.*

³⁶² Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 177.

La fraude fiscale procède « *d'un antifiscalisme individuel dans la mesure où elle exprime le refus de l'impôt d'une personne physique ou morale sans que celle-ci ait d'autre objectif que de limiter le montant du sacrifice que lui demande l'Etat* »³⁶³. Les articles 303 et suivants du code des impôts directs et taxes assimilées, sont de nature répressive. Le caractère intentionnel des agissements du dirigeant objet de la plainte doit être démontré. A la différence de la fraude fiscale, la responsabilité fiscale visée par les dispositions de l'article 155 du C.P.F. peut être prévue en l'absence d'intention frauduleuse, il suffit pour l'administration fiscale de rapporter l'inobservation répétée des obligations fiscales ayant conduit à l'impossibilité de recouvrer l'impôt dû par la société. S'il constate que les conditions de la responsabilité fiscale du dirigeant sont réunies, le juge ne peut se dispenser de déclarer la solidarité du dirigeant, ni moduler leur condamnation³⁶⁴.

CHAPITRE 2 : LA PROCEDURE APPLICABLE

Le législateur a codifié les mesures relatives à la responsabilité fiscale des dirigeants, tout en dernier, parmi les dispositions de la partie IV du code des procédures fiscales qui rassemble les procédures de recouvrement de l'impôt, juste après les dispositions relatives à la fermeture temporaire, la saisie et la vente. Elle fait plus particulièrement l'objet du chapitre IV du titre II relatif à l'exercice des poursuites.

Cette procédure permet à l'administration, contrairement aux autres procédures fiscales de recouvrement, l'établissement d'un titre exécutoire et organise les poursuites à l'égard du dirigeant, elle ne peut dès lors être assimilée *stricto sensu* aux procédures existantes en matière de poursuites utilisées par le fisc. En effet, les autres « *voies d'exécution de droit commun ou propre au droit fiscal utilisées par l'administration fiscale ne peuvent être mises en œuvre qu'après l'établissement d'un titre exécutoire et une phase préalable aux poursuites proprement dites* »³⁶⁵. Au contraire, la responsabilité solidaire du dirigeant n'est pas de droit, mais doit être prononcée par le

³⁶³ M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, *Manuel de finances publiques*, L.G.D.J., 5^{ème} éd., p. 87.

³⁶⁴ Lamy droit du dirigeant d'entreprise, *op. cit.*, n° 525-132.

³⁶⁵ *Ibid.*

juge. Avant cette date, le dirigeant n'a pas la qualité de codébiteur solidaire de la société³⁶⁶.

Nous verrons successivement comment cette action peut être engagée (Section 1) et quelle forme doit-elle prendre (Section 2).

Section 1 : L'engagement de l'action

L'administration fiscale a seule qualité pour envisager des poursuites sur le fondement de l'article 155 du C.P.F. afin de permettre le recouvrement de l'impôt directement sur le patrimoine personnel du dirigeant, mais il reste à déterminer qu'elle est exactement l'organe compétent au sein de cette administration tentaculaire pour engager cette action (Sous-section 1).

L'action en responsabilité fiscale est originale, mais les incertitudes qui entourent l'article 155 C.P.F. repousseraient plus d'un à la mettre en œuvre, l'étude de l'autorité judiciaire compétente pour statuer sur cette action (Sous-section 2) illustre bien ces difficultés.

Sous-section 1 : L'autorité compétente pour engager l'action

Il apparaît, à la lecture de l'article 155 C.P.F., que l'engagement de l'action en responsabilité fiscale contre les dirigeants est de la compétence exclusive de l'administration fiscale (Paragraphe 1) et plus précisément de « *l'agent chargé du recouvrement* ». L'article 145 du C.P.F. relatif à l'exercice des poursuites utilise, lui, une expression plus large, en stipulant que les poursuites sont effectuées par « *les agents de l'administration dûment agréés* » ou par l'huissier de justice qui intervient juste en cas de fermeture temporaire ou de saisie exécution. La compétence concédée à l'agent chargé du recouvrement est liée à l'existence de principes d'organisation régissant le rôle de chaque organe au sein de l'administration fiscale (Paragraphe 2).

³⁶⁶ Lamy droit du dirigeant d'entreprise, *op. cit.*, n° 525-233.

Paragraphe 1 : L'administration fiscale : détentrice exclusive de l'opportunité des poursuites contre le dirigeant afin d'engager leur responsabilité fiscale

L'administration fiscale est la seule pouvant assigner le dirigeant afin d'engager sa responsabilité fiscale. Toute personne, autre que cette administration, qu'il s'agisse de personnes privées ou publiques, qui intentera une action similaire sera considérée comme dénuée de qualité. Sont donc exclus de ce droit les actionnaires ou les tiers qui auraient subis des griefs dus aux manquements aux obligations fiscales. Cependant, ces deux catégories peuvent se prévaloir d'autres dispositions du droit civil ou du droit commercial, notamment celles relatives à la responsabilité civile des dirigeants sociaux. Sont aussi exclus du droit d'user de cette prérogative les autres administrations publiques, notamment, l'administration des douanes pour le recouvrement des créances douanières³⁶⁷. L'exclusivité consentie à l'administration fiscale est due principalement au fait que l'action en responsabilité fiscale est exclusivement dédiée au recouvrement de l'impôt. En effet, celle-ci vise à obtenir un titre à l'encontre du dirigeant afin de poursuivre le recouvrement des impositions³⁶⁸.

- **Une nouvelle organisation des structures :** Les structures chargées du recouvrement de l'impôt ont connu plusieurs mutations liées aux différentes réformes engagées. En effet, l'administration fiscale algérienne est en pleine réorganisation de ses structures³⁶⁹. D'une organisation basée sur la *nature de l'impôt* (inspection des impôts directs, des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement et du timbre) puis sur celle liée à la *nature de l'activité* (assiette, vérification et contentieux), elle est en phase de passer à une structure adaptée à la *forme juridique du contribuable* (grandes entreprises, P.M.E.-P.M.I., personnes physique, etc.). Il en résulte la création de

³⁶⁷ A la différence du législateur marocain qui, à travers la loi de finances pour 2011, a modifié l'art. 98 du code de recouvrement des créances publiques (*préc.*) en étendant cette prérogative au directeur général de l'administration des douanes et impôts indirects, ceci dans un souci d'amélioration de l'action en recouvrement des créances douanières. V. art. 9 de la loi de finances n° 43-10 pour l'année budgétaire 2011 promulguée par le dahir n° 1-10-200 du 29 déc. 2010, B.O. n° 5904 *bis* du 30 déc. 2010, p 2157. V. aussi circulaire n° 5241-210 du 31 déc. 2010 de l'Administration des douanes et des impôts indirects, p. 7.

³⁶⁸ Michel DOUAY, *La responsabilité fiscale solidaire des dirigeants de sociétés (LPF, art. L. 267) : cinquante ans de mise en œuvre par la DGFIP, Dr.fisc.*, n° 10, 11 mars 2010, 210, n°s 7 et 8.

³⁶⁹ V. décret exécutif n° 06-327 du 18 sept. 2006 *fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale*, J.O.R.A. n° 59 du 24 sept. 2006, p. 6.

nouvelles entités et donc une différence quant à la structure qui va agir contre le dirigeant. La configuration actuelle tourne autour des structures essentielles suivantes, qui nous concerne, et qui forment les services extérieurs de l'administration fiscale.

La Direction des grandes entreprises (D.G.E.) est chargée des missions d'assiette, de recouvrement, de contrôle et de contentieux des impôts et taxes dus par les grandes entreprises³⁷⁰. La notion de grandes entreprises regroupe d'un point de vue fiscal plusieurs entités qui, à elles seules, représentent un potentiel en matière de recouvrement de plus de 70%³⁷¹. Il s'agit des entités activant dans le domaine des hydrocarbures³⁷² ainsi que leur filiales ; des sociétés de capitaux et des sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à 100 millions de dinars algériens ; des groupements de sociétés de droit ou de fait lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'une des sociétés membres est supérieur ou égal à 100 millions de dinars algériens ; des sociétés implantées en Algérie, membres de groupes étrangers, ainsi que celles n'ayant aucune installation professionnelle en Algérie.

La Direction des impôts de wilaya (D.I.W.) constitue l'échelon de commandement des services fiscaux au niveau de la wilaya³⁷³, elle assure l'autorité hiérarchique sur les centres des impôts (C.D.I.) et les centres de proximité des impôts (C.P.I.)³⁷⁴. Le C.D.I. est un service opérationnel de la direction générale des impôts (D.G.I.), il est directement rattaché à la D.I.W., sa compétence s'étend à toutes les entreprises relevant du régime d'imposition du réel, excepté celle dépendant déjà de la D.G.E. (v. *supra*), ainsi que les professions libérales quels que soient leurs régimes d'imposition. Les C.P.I. sont, quant à eux, en charge des entreprises individuelles soumises au régime du forfait ; des exploitations agricoles ; des personnes physiques

³⁷⁰ V. art. 3 du décret exécutif n° 06-327, *préc.*

³⁷¹ V. lettre de la D.G.I., n° 21, juil. 2005, p. 6.

³⁷² Tel que prévu par la loi 86-14 du 19 août 1986 modifiée et complétée, *relative aux activités de prospection, de recherche, d'exploitation et de transport, par canalisation, des hydrocarbures*, J.O.R.A. n° 35 du 27 août 1986, p. 1019.

³⁷³ La lettre de la DGI, n° 30, sans date, p. 2.

³⁷⁴ V. art. 17 du décret exécutif n° 06-327, *préc.*

pour certains impôts ; des établissements publics à caractère administratif ; des associations ou tout autre organisme pour certains impôts ; enfin, des entreprises relevant de la D.G.E. ou des C.D.I. pour les impositions non prises en charge par leur structure de rattachement. Trois autres services existent au côté de ceux déjà mentionnés, il s'agit de la Direction régionale de wilaya qui représente la Direction générale des impôts au niveau régional ; les services régionaux de recherches et vérifications et les centres régionaux d'information et de documentation.

- **Une multitude d'intervenants** : A cette multitude de structures ayant, entre autres missions, de recouvrer l'impôt, s'ajoute un accroissement des organes au sein de celles-ci qui rend difficile la désignation de la personne chargée d'assigner le dirigeant³⁷⁵. En droit français, seul le comptable chargé du recouvrement est habilité à actionner contre le dirigeant agissant en tant que représentant de l'Etat³⁷⁶, si bien que le directeur général des impôts ne peut agir en ses lieu et place³⁷⁷. Néanmoins, celui-ci a « la possibilité de poursuivre les instances de façon conjointe puisque leur présence à la procédure est réputée ne pas faire grief »³⁷⁸. L'absence de mention expresse de la personne chargée de la mise en œuvre de l'article 155 C.P.F. et d'une jurisprudence qui nous aurait éclairée³⁷⁹, nous pousse à l'étude des principes régissant l'organisation de l'administration fiscale pour pouvoir écarter toute ambiguïté.

Paragraphe 2 : L'Organe compétent pour engager les poursuites

L'agent qui est chargé du recouvrement des recettes publiques est normalement le comptable public. Il y a lieu de distinguer cette fonction d'une autre qui coexiste avec celle du comptable, l'ordonnateur. Deux fonctions sous un régime de séparation des pouvoirs de l'un et de l'autre (1). Aussi une responsabilité personnelle est prévue à

³⁷⁵ En droit marocain, il s'agit selon les cas, soit du Trésorier général du royaume, du directeur général des impôts ou du directeur général de l'administration des douanes et des impôts indirects. V. art. 98 du code de recouvrement des créances publiques.

³⁷⁶ V. art. L. 252 L.P.F.F.

³⁷⁷ Cass. com., 5 mai 1981, n° 79-11.292, Dubois, Bull. civ. IV, n° 209 ; Cass. com. 6 mai 1986, n° 84-14.966, Guillot, Bull. Civ. IV, n° 83 ; Cass. Com., 7 févr. 1989, n° 220 P, Lescureux, R.J.F. 4/1989, n° 520. Citée par Gérard LEGRAND, *op. cit.*, p. 123.

³⁷⁸ Gérard LEGRAND, *op. cit.*, p. 124.

³⁷⁹ Sous réserve d'instructions ou de notes internes à l'administration fiscale n'ayant pas été publiées et dont l'accès reste limité.

l'encontre du comptable public, notamment pour le recouvrement des impôts dont il a la charge (2).

1 Distinction entre ordonnateur et comptable public

L'organisation de l'administration fiscale algérienne est largement tributaire du legs de l'administration fiscale française³⁸⁰. Ainsi, un grand principe subsiste : l'administration responsable de l'assiette et de la liquidation de l'impôt n'est pas celle ayant en charge de recevoir le paiement et de le recouvrer. Un principe découlant de la grande distinction budgétaire, la séparation de l'ordonnateur de la dépense et du comptable public qui assure le règlement³⁸¹. C'est ainsi qu'au terme de l'article 23 de la loi 90-21 du 15 août 1990, modifiée et complétée, relative à la comptabilité publique³⁸², est ordonnateur, toute personne ayant qualité pour effectuer les opérations, de constatation³⁸³ ; de liquidation³⁸⁴ ; d'engagement³⁸⁵ et enfin d'ordonnancement ou de mandatement³⁸⁶, alors que le comptable public, visé à l'article 33 de la même loi, est défini comme étant toute personne régulièrement nommée pour effectuer, entre autres opérations³⁸⁷, celles de recouvrement des recettes³⁸⁸ et de paiement des dépenses³⁸⁹. Il relève exclusivement de l'autorité du ministre qui le nomme à ce poste³⁹⁰.

³⁸⁰ Jean ALEXANDRE, *Droit fiscal algérien*, O.P.U., 1984, p. 149.

³⁸¹ P. F. RACINE, *L'organisation de l'administration fiscale et le contrôle fiscal*, R.C.E, n° spécial « le contentieux fiscal », 2003, p. 12.

³⁸² J.O.R.A. du 15 août 1990, n° 35, p. 976.

³⁸³ Art. 16 de la loi 90-21, *préc.* La constatation est l'acte par lequel est constaté le droit d'un créancier public.

³⁸⁴ Arts. 17 et 20 de la loi 90-21, *préc.* La liquidation de la recette ou de la dépense permet, respectivement, de déterminer exactement le montant de la dette du redevable et d'en ordonner le recouvrement ; la vérification sur pièces et la fixation du montant exact de la dépense publique.

³⁸⁵ Art. 19 de la loi 90-21, *préc.* L'engagement est défini comme l'acte par lequel est constatée la naissance d'une dette.

³⁸⁶ Art. 21 de la loi 90-21, *préc.* L'ordonnancement ou le mandatement est l'acte par lequel est donné l'ordre de payer la dépense publique.

³⁸⁷ Le comptable public est chargé aussi de garder et conserver les fonds, les titres, les valeurs, objets ou matières dont il a la charge ; maniement des fonds, titres, valeurs, biens, produits et matières dont il a la charge et enfin, il a la responsabilité des mouvements des comptes de disponibilité.

³⁸⁸ V. aussi l'art. 18 de la loi 90-21, *préc.*

³⁸⁹ V. aussi l'art. 22 de la loi 90-21, *préc.*

Cette séparation constitue un moyen, une « *règle de sécurité* »³⁹¹, pour assurer la protection des deniers publics, elle est justifiée par la nature particulière de ces derniers et engendre une exclusivité de compétence³⁹². Il s'agit, pour toute opération de recette ou de dépense, de donner à l'ordonnateur la faculté d'amorcer la procédure (phase administrative) et de celle de mener à son terme par l'encaissement ou le paiement au comptable (phase comptable)³⁹³. Ainsi, le recouvrement de la recette publique incombe au comptable public ; en cas de difficulté, celui-ci a la possibilité de procéder à l'exécution forcée d'office de l'impôt³⁹⁴. L'article 33 de la loi 90-21 indique clairement les missions du comptable public, dont celle du recouvrement. Toute violation du principe de séparation implique de multiples sanctions et engage la responsabilité de chacun des deux acteurs. Une incompatibilité entre « *les fonctions d'ordonnateur et celles de comptable public* » est énoncée clairement à l'article 55 de la loi sur la comptabilité publique. Il en découle une délimitation de la responsabilité de l'ordonnateur³⁹⁵ et celle du comptable public³⁹⁶ en dissociant les compétences de ces deux catégories d'agents.

2 La responsabilité personnelle du comptable public

La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public pour les opérations dont il a la charge est prévue à l'article 38 de la loi 90-21³⁹⁷. Il est tenu de mettre en œuvre toutes les diligences nécessaires pour recouvrer le montant de la

³⁹⁰ V. art. 34 al. 1^{er} de la loi 90-21, *préc.* Certains comptables publics peuvent être agréés par le ministre chargé des finances selon l'alinéa 2 de cet article.

³⁹¹ Louis TROTABAS, *Finances publiques*, Dalloz, 1964, p. II-887. Cité par Farhana AKHOUNE, *Le statut du comptable en droit public financier*, Bibliothèque finances publiques et fiscalité, Tome 49, L.G.D.J.-Lextenso éditions, 2008, p. 53.

³⁹² Farhana AKHOUNE, *op. cit.*, pp. 51 et 54.

³⁹³ Farhana AKHOUNE, *op. cit.*, p. 53.

³⁹⁴ Farhana AKHOUNE, *op. cit.*, p. 63.

³⁹⁵ V. pour la responsabilité de l'ordonnateur, les arts. 31, 32 de la loi 90-21, *préc.* et art. 6 al. 2 du décret n° 97-268 du 21 juil. 1997 *fixant les procédures relatives à l'engagement des dépenses publiques et délimitant les attributions et les responsabilités des ordonnateurs*, J.O.R.A. n° 48 du 23 juil. 1997, p. 11.

³⁹⁶ V. élément suivant de l'étude.

³⁹⁷ *Préc.*

créance publique³⁹⁸, dans le cas contraire, le comptable public verra sa responsabilité civile personnelle et pécuniaire engagée³⁹⁹. Cette responsabilité constitue le corollaire du principe de la séparation de l'ordonnateur et du comptable⁴⁰⁰. Elle s'applique à toutes les opérations du poste qu'il dirige depuis la date de son installation jusqu'à la date de cessation de ses fonctions⁴⁰¹. Celle-ci se trouve engagée, dès lors qu'un manquant en deniers ou en valeur est constaté⁴⁰², mais la mise en jeu de cette responsabilité reste néanmoins limitée car ne pouvant être engagée que par le ministre des finances ou par la Cour des comptes⁴⁰³.

La responsabilité du comptable public est engagée donc, en matière de dépense, d'opérations de trésorerie, de conservation des pièces justificatives, de la tenue de la comptabilité ainsi que du recouvrement des recettes. Dans ce dernier cas, le comptable engage sa responsabilité dès lors qu'une recette n'a pas été recouvrée. On comprend très clairement que pour « sauver sa peau » le comptable doit faire toutes les diligences pour rechercher, retrouver et recouvrer la créance publique où qu'elle soit. Il en résulte que le comptable public est donc responsable de la vigilance s'agissant de la mise en recouvrement des recettes, des contrôles préalable au recouvrement, et du recouvrement lui même⁴⁰⁴.

³⁹⁸ Farhana AKHOUNE, *préc.*

³⁹⁹ V. pour les modalités de mise en œuvres de cette responsabilité le décret exécutif n° 91-312 du 7 sept. 1991 *fixant les conditions de mise en jeu de la responsabilité personnelle du comptable public, les procédures d'apurement des débits et les modalités de souscription d'assurance, couvrant la responsabilité civile du comptable public*, J.O.R.A. n° 43 du 18 sept. 1991, p. 1357.

⁴⁰⁰ Farhana AKHOUNE, *op. cit.*, p. 325.

⁴⁰¹ V. art. 41 de la loi 90-21, p. 981.

⁴⁰² V. art. 42 de la loi 90-21, *préc.*

⁴⁰³ V. art. 45 de la loi 90-21, *préc.*

⁴⁰⁴ Farhana AKHOUNE, *op. cit.*, p. 336.

Paragraphe 3 : Compétence du comptable public (le receveur des impôts)

Dès lors, le comptable public, c'est-à-dire le receveur des impôts⁴⁰⁵, est responsable personnellement des diligences et des poursuites qu'il va engager à l'encontre du dirigeant de la société, dont le recouvrement de la créance fiscale lui incombe et selon la structure compétente, car dans le cas où celui-ci manque de diligence, il sera sanctionné. L'existence même d'une responsabilité personnelle⁴⁰⁶ du comptable public devrait écarter toute possibilité pour qu'une autre personne - notamment le directeur des impôts de wilaya ou le directeur chargé des grandes entreprises - prenne des décisions, en matière de recouvrement, à sa place, en particulier, s'agissant de poursuites en vue du recouvrement des créances. Cette démarche est assez claire à la lecture du code des procédures fiscales, car au stade du recouvrement (Partie IV du code) c'est le receveur des impôts qui prend le relais afin de recouvrer les créances fiscales et jusqu'à l'engagement des poursuites.

Le souci, d'une part, d'organiser l'administration fiscale selon la forme juridique du contribuable, d'autre part, l'impératif du respect du principe de séparation ordonnateur - comptable et de son corolaire, le principe de responsabilité personnelle de ce dernier, engendre forcément, empruntant une fameuse expression du Doyen MAHIOU, une *unité* de structures selon le contribuable, mais aussi, une *dualité* de fonctions au sein même de ces structures. C'est ainsi que l'arrêté interministériel du 21 février 2009⁴⁰⁷ prévoit au sein même de la D.G.E., du C.D.I. et du C.P.I., au côté, respectivement, des sous-directions⁴⁰⁸ et des services principaux⁴⁰⁹, une recette des

⁴⁰⁵ Le receveur des impôts est considéré comme comptable secondaire par l'art. 32 du décret n° 91-313 du 7 sept. 1991 *fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics*, J.O.R.A. n° 43 du 18 sept. 1991, p. 1359. Le comptable secondaire est défini par l'art. 11 du même décret comme étant celui dont les opérations sont centralisées par un comptable principal.

⁴⁰⁶ A noter que le comptable public est tenu de souscrire à une assurance préalablement à son entrée en fonction pour couvrir sa responsabilité pécuniaire, qu'elle soit due à son fait personnel ou du fait d'autrui. V. arts. 15 et s. du décret exécutif n° 91-312, *préc.*

⁴⁰⁷ Arrêté interministériel du 21 fév. 2009 *fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscales*, J.O.R.A. n° 20 du 29 mars 2009, p. 11.

⁴⁰⁸ Les sous-directions sont à leur tour composées de bureaux.

⁴⁰⁹ Les services principaux sont composés de services.

impôts chargée, entre autres missions, de « *mettre en œuvre les mesures prévues par la législation et la réglementation en vigueur relatives au recouvrement forcé de l'impôt* »⁴¹⁰. Un service des poursuites dépendant de cette recette est prévu à cet effet au sein de ces structures. Bien sûr, d'autres organes de la D.G.E.⁴¹¹, de la D.I.W.⁴¹², du C.D.I.⁴¹³ et du C.P.I.⁴¹⁴ assurent le suivi des dossiers portés devant les instances judiciaires.

En conclusion, il apparaît clairement de l'analyse précédente, que la faculté d'intenter une action en responsabilité fiscale contre le dirigeant, qui est une action en recouvrement, ne peut être reconnue à un ordonnateur mais exclusivement au comptable public de la recette des impôts de la structure compétente. Celui-ci devra, sous sa responsabilité personnelle et pécuniaire, mettre en œuvre les poursuites en vue du recouvrement des impositions qui ont été éludées à cause de manquements aux obligations fiscales. La formalisation et le suivi de l'affaire restent, néanmoins, du ressort des autres services prévus à cet effet. Mais l'article 155 C.P.F. ne semble pas conditionner l'engagement de l'action par le receveur des impôts à une autorisation du responsable de la structure comme c'est le cas, notamment, pour la vente⁴¹⁵.

⁴¹⁰ V. arts. 22, 99 et 116 - respectivement pour la D.G.I, le C.D.I. et le C.P.I. - de l'arrêté interministériel du 21 fév. 2009 *préc.*

⁴¹¹ Principalement, la sous-direction du contentieux de la D.G.I. V. arts. 10, 14 et 16 de l'arrêté interministériel du 21 fév. 2009, *préc.*

⁴¹² Principalement, la sous-direction du contentieux de la D.I.W., qui a, entre autres charges, la formalisation des dossiers de dépôt de plainte ou de recours en appel et la défense, devant les juridictions compétentes, des intérêts de l'administration fiscale lors des contestations d'imposition. V. arts. 69 et 72 de l'arrêté interministériel du 21 fév. 2009, *préc.*

⁴¹³ Il s'agit en l'occurrence du service principal du contentieux du C.D.I. qui agit en relation avec la D.I.W. V. arts. 95 et 97 de l'arrêté interministériel du 21 fév. 2009, *préc.*

⁴¹⁴ Le service principal du C.P.I. qui agit en relation avec le service concerné de la D.I.W. V. art. 112 de l'arrêté interministériel du 21 fév. 2009, *préc.*

⁴¹⁵ V. art. 146 du C.I.D. En effet, le receveur des impôts est tenu d'obtenir une autorisation de vente du Wali territorialement compétent, à défaut de réponse dans les 30 jours suivants la demande, ou dans les cas d'urgence cette autorisation peut être délivrée directement par le directeur des impôts de wilaya ou du directeur chargé des grandes entreprises, chacun selon ses compétences.

Sous-section 2 : L'autorité compétente pour juger les faits

L'article 155 du C.P.F. est un archétype des dispositions ayant été traduites de l'arabe vers le français⁴¹⁶ d'une manière impropre⁴¹⁷, ce qui rend difficile son analyse, notamment en ce qui concerne la détermination du juge compétent pour statuer sur la responsabilité fiscale du dirigeant, rajouté à cela un désintérêt des praticiens (dont les agents de l'administration fiscale eux-mêmes) et de la doctrine algérienne pour cette procédure, malgré son originalité.

La version française de l'article 155 C.P.F. prévoit que « *l'agent chargé du recouvrement assigne le ou les dirigeants ou gérants devant le président de la Cour du lieu du siège de la société qui statue comme en matière sommaire* » alors que la version arabe prévoit une compétence du *président du tribunal* du lieu du siège de la société⁴¹⁸.

Dès lors, quel texte prendre en considération ? Deux indications nous font pencher vers la référence à la version en langue arabe. Premièrement, le code des procédures fiscales, même s'il découle à la base de dispositions du droit français, il n'en reste pas moins qu'il a été « débattu »⁴¹⁹ au niveau du parlement en langue arabe⁴²⁰. Deuxièmement, l'arabe est considéré comme langue nationale et officielle par l'article 3 de la constitution de 1996 et donc en tant que tel, du moins en théorie, elle est la langue des institutions de l'Etat et c'est ce qui explique aussi que l'édition arabe du journal

⁴¹⁶ Ou du français vers l'arabe, ce qui est le plus probable, car les textes existaient d'abord en langue française dans la législation avant l'indépendance. Néanmoins, la version française est considérée comme une traduction (v. 1^{ère} page des journaux officiels).

⁴¹⁷ « ... lorsqu'un droit né dans une langue est transposé dans une autre, l'égalité de principe des deux versions n'empêchera jamais que, relativement à l'affinité naturelle qui règne entre un droit et sa langue de naissance, la réussite de la transposition soit une conquête de haute lutte ..., ce qui, en fait – la différence est sociologique – n'assurera pas nécessairement une réception et un même rayonnement à la version inévitablement marquée d'un certain artificialisme. », Gérard CORNU, *op. cit.*, Montchrestien-Delta, 2^{ème} éd., 2000, p. 12.

⁴¹⁸ "رئيس المحكمة الذي يتبعه مقر الشركة".

⁴¹⁹ Le terme est mis entre guillemet car à lire le J.O.D. de l'A.P.N. on constatera rapidement que la responsabilité fiscale du dirigeant n'a suscité aucun débat ni aucune réaction de la part des parlementaires !! Ce qui a, en partie, donné lieu à des incohérences dans le texte.

⁴²⁰ V. J.O.D. de l'A.P.N. notamment le n° 307, 5^{ème} année du 12 nov. 2001, pp. 71 et 72.

officiel est considérée comme la version exclusive⁴²¹ et la version en langue française n'est qu'une traduction⁴²².

La mise en œuvre de la solidarité fiscale des dirigeants nécessite l'intervention du juge. La responsabilité fiscale des dirigeants sociaux est à ce titre la seule solidarité légale qui nécessite l'intervention d'un organe juridictionnel pour être effective⁴²³, il en découle qu'en l'absence d'un jugement, le dirigeant n'est pas tenu solidairement de plein droit⁴²⁴. Mais quelle est la juridiction compétente pour déclarer le dirigeant responsable? Est-ce les juridictions de droit commun ou est-ce les juridictions administratives ?

La lecture des documents parlementaires révèle que ceux-ci ne nous sont d'aucune aide, le texte ayant été adopté au sein d'une loi de finances, donc restreignant un possible débat parlementaire qui nous aurait éclairé. En l'absence, d'une doctrine et d'une jurisprudence algériennes sur la question, il n'existe d'autre choix que de procéder à l'analyse de l'article 155 C.P.F.

Le contentieux fiscal relève dans son ensemble de la compétence des tribunaux administratifs, conséquence de l'application stricte du critère organique posé par l'article 7 de l'ancien code de procédure civile⁴²⁵ et maintenu dans le nouveau code de

⁴²¹ V. articles 13 et 14 de la loi 91-05 du 16 janv. 1995 *portant généralisation de l'utilisation de la langue arabe*, J.O.R.A. n° 3 du 16 jan. 1991, p. 38. V. aussi, le décret n° 64-147 du 28 mai 1964 *relatif à l'exécution des lois et règlements*, J.O.R.A. n° 44 du 29 mai 1964, p. 610 pour la version française et n° 1, p. 2 pour la version arabe, toutes deux datées du 29 avr. 1964. Ce décret, dans son article 2, a admis « à titre provisoire » que le J.O.R.A. comporte une édition en langue française. Ce caractère provisoire a duré jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi 91-05 qui n'admet, désormais, que l'édition « *exclusivement en langue arabe* » du J.O.R.A. et aucune autre édition, ce qui exclut, *de facto*, l'édition en langue française. La loi va encore plus loin, en considérant le document officiel rédigé dans une langue autre que la langue arabe comme nul et de nul effet. Doit-on considérer que l'édition du J.O.R.A. en langue française est nul et de nul effet ? Le législateur, initiateur de la loi, nous donne un semblant de réponse dans les faits, car, aussi bien l'A.P.N. que le Conseil de la Nation, n'éditent leur J.O.D. que dans sa version arabe !

⁴²² Aussi, il est visiblement mentionné à la 1^{ère} page des journaux officiels édités en langue française le terme « traduction ».

⁴²³ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 379.

⁴²⁴ Com. 15 mars 1994, Nanteuil, R.J.F. 1994, p. 480. Cité par Emmanuel DUNET, *préc.*

⁴²⁵ Ordonnance 66-154 du 8 juin 1966, modifiée et complétée, *portant code de procédure civile*, J.O.R.A. n° 47 du 9 juin 1966, p. 454.

procédure⁴²⁶ civile et administrative⁴²⁷ en son article 800 qui dispose que « *les tribunaux administratifs sont les juridictions de droit commun en matière de contentieux administratif* ». « *Ils connaissent en premier ressort et à charge d'appel de toutes les affaires où est partie l'Etat, la Wilaya, la commune ou un établissement public à caractère administratif* ». L'administration fiscale étant un organe de l'Etat, et plus spécifiquement du ministère des finances⁴²⁸, sa qualité de demandeur dans l'action en responsabilité fiscale contre le dirigeant social pour le recouvrement des dettes fiscales de la société qu'il dirige devrait, en principe, être du ressort du président du tribunal administratif. Ça serait choisir la facilité et méconnaître la règle selon laquelle les lois spéciales dérogent aux lois qui ont une portée générale (*specialia generalibus derogent*). En plus, un faisceau d'indicateurs va militer pour la reconnaissance de cette compétence au juge judiciaire (Paragraphe 1), malgré un arrêt de la Cour suprême intervenu sous les anciennes dispositions, allant dans un autre sens (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : Compétence de l'ordre judiciaire ordinaire

Tout d'abord, une analyse littérale⁴²⁹ du texte de l'article 155 C.P.F. permet de dire que l'emploi seul du terme « *tribunal* » (dans la version arabe) sans adjonction d'un quelconque adjectif, renvoie selon la loi organique n° 05-11 du 17 juillet 2005 relative à l'organisation judiciaire⁴³⁰, à l'une des juridictions de l'ordre judiciaire ordinaire. Par ailleurs, il existe un autre cas⁴³¹ au sein du code des procédures fiscales où le législateur n'utilise que le seul terme « *tribunal* ». Il s'agit de l'article 35 relatif au droit de visite et à la nécessité pour l'administration fiscale de demander une autorisation du « *président*

⁴²⁶ A notre avis, le terme procédure doit être mis au pluriel car il est question ici de deux procédures : la procédure civile et la procédure administrative. Néanmoins, nous utiliserons l'intitulé prévu par la loi 08-09 du 25 fév. 2009 portant code de procédure civile et administratif, J.O.R.A. n° 21 du 23 avr. 2009, p. 3.

⁴²⁷ Loi 08-09 du 25 fév. 2009, préc.

⁴²⁸ V. décret exécutif n° 95-55 du 15 fév. 1995, portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances, J.O.R.A. n° 15 du 19 mars 1995, p. 10.

⁴²⁹ Nous rappellerons ici l'article 1^{er} du C. civ. qui commande d'interpréter la loi, en premier lieu, selon sa lettre ou son esprit. V. l'article remarquable d'Antoine VIALARD, *Réflexions sur la méthode d'interprétation et d'utilisation du droit civil algérien*, Rev. alg., vol. XVI, n° 2, juin 1979, p. 289 et s., spéc. p. 295.

⁴³⁰ J.O.R.A. n° 51 du 20 juil. 2005, p. 6. V. notamment les articles 3 et 10 de cette loi organique.

⁴³¹ Il existe d'autre cas au sein du code des procédures fiscales où il est fait référence au terme « *tribunal* », toutefois, celui-ci est suivi de l'adjectif « *compétent* » ce qui est différent.

du tribunal territorialement compétent ». Il est admis que l'ordre judiciaire ordinaire est seul compétent pour délivrer cette autorisation et de contrôler le déroulement de l'opération⁴³². Bien sûr, les motifs conduisant à cette conclusion, en ce qui concerne le droit de visite, sont bien précis et propre à celui-ci⁴³³, mais ceci étaye bien l'analyse présentée plus haut. D'ailleurs, la lecture des dispositions du code des procédures fiscales illustre très bien cette démarche du législateur fiscal, puisque toute les fois où il est question de donner compétence à l'ordre judiciaire administratif, le terme « *tribunal* » et toujours suivi de l'adjectif « *administratif* ».

L'autre indication réside dans l'article 260 du C. pr. civ. adm. Cet article est codifié au sein du livre premier du code et concerne donc les juridictions de l'ordre judiciaire ordinaire. Il prévoit l'obligation de communication de certaines causes, dix jours avant l'audience prévue, au ministère public. La responsabilité pécuniaire des dirigeants sociaux figure au point huit⁴³⁴. Sans autre indication de la nature de cette responsabilité pécuniaire, civile ou commerciale, on peut tout aussi considérer que la responsabilité fiscale du dirigeant, responsabilité pécuniaire par excellence, est visée par cet article.

Une dernière indication, mais qui reste un peu risquée car d'ordre psychologique, est révélée lorsque le législateur a transféré les dispositions de l'article 379 C.I.D. à l'article 155 C.P.F. En effet, l'article 379 prévoyait une compétence du *président de la Cour* et ne comportait pas de discordance entre le texte en français et le texte en arabe, à la différence des dispositions de l'article 155. Donc le législateur ne s'est pas contenté de transférer ces dispositions telles quelles étaient, mais a modifié le texte en langue arabe, qui désormais donne une compétence au *président du tribunal* et laissant le texte en langue française tel qu'il était. Ce qui, à notre avis, dénote une certaine volonté des rédacteurs du nouveau texte, d'apporter une modification dans ce sens, l'omission de faire de même sur la version française relèverait plutôt d'un simple

⁴³² V. Bachir YELLES CHAOUICHE, *Les visites fiscales en Algérie*, in les enquêtes fiscales, Actes du colloque « *le droit de visite et de saisie* » tenu à la maison du barreau de Paris le 13 fév. 2009, Montchrestien-Lextenso éditions, 2010, p. 138.

⁴³³ *Ibid.*

⁴³⁴ Ce point n'existait pas dans l'ancien code de procédure civile.

oubli, voire d'une négligence⁴³⁵. Cependant, on pourrait tout aussi considérer cette modification comme exprimant une volonté du législateur, suite à la création des tribunaux administratifs en 1998⁴³⁶, de se mettre à niveau avec l'état du droit existant lors du transfert des dispositions de l'article 379 C.I.D. vers l'article 155 C.P.F. en les modifiant et en transférant la compétence du président de la Cour au président du tribunal administratif. Sans autre précision de la part du législateur, cette affirmation reste sans fondement et contraire à la règle selon laquelle il est interdit de distinguer là où la loi ne distingue pas (*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*). Il faut dire que ce va et vient et cette hésitation du législateur concernant la compétence en matière de responsabilité fiscale du dirigeant ne date pas d'aujourd'hui. En effet, l'article 427 issu de l'ordonnance n° 76-101⁴³⁷ dans sa première rédaction, comprenait une discordance au sein même de la version française. Celle-ci prévoyait une compétence du président de la Cour dans son 2^{ème} alinéa et une compétence du « *président du tribunal* » dans son 3^{ème} alinéa. Le législateur interviendra quatre mois plus tard⁴³⁸ en rectifiant le 3^{ème} alinéa de la version française de l'article 427 et prévoira finalement une compétence du président de la Cour.

Enfin, en dehors du texte en lui-même, « *l'intervention du juge judiciaire est nécessaire car la responsabilité fiscale annihile un débiteur pour en affirmer un autre* »⁴³⁹. Cette opération « *bouleverse au passage des théories patiemment instituées telles que la personnalité morale, la responsabilité, la solidarité* »⁴⁴⁰. « *La responsabilité fiscale n'est pas une simple action en recouvrement. C'est une procédure relativement complexe* », Elle transforme la situation d'un tiers, le dirigeant, en débiteur⁴⁴¹.

⁴³⁵ Une rédaction parallèle plutôt qu'une rédaction monolingue suivie de traduction doit être nécessairement privilégiée par le législateur, tant que l'édition en langue française est maintenue, pour éviter ce genre d'erreur,

⁴³⁶ Loi n° 98-02 du 30 mai 1998 *relative aux tribunaux administratifs*, J.O.R.A. n° 37 du 1^{er} juin 1998, p. 7.

⁴³⁷ *Préc.*

⁴³⁸ J.O.R.A. n° 23 du 20 mars 1977, p. 326.

⁴³⁹ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 391.

⁴⁴⁰ *Ibid.*

⁴⁴¹ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 399.

En conclusion et selon l'analyse exposée ci-dessus, une compétence du président du tribunal ordinaire est prévue par l'article 155 C.P.F. tel qu'il est rédigé actuellement malgré une ambiguïté qui l'alourdit et qu'il faudra bien dissiper par l'amendement de ce texte.

Paragraphe 2 : Compétence du président du tribunal ordinaire

Comme on le verra plus loin en matière de procédure, l'intention première du législateur fiscal qui se dégage du texte de l'article 155 C.P.F est de faire condamner *rapidement* le dirigeant responsable pour éviter que celui-ci n'organise son insolvabilité. Cette intention peut être déduite de l'utilisation des termes « *qui statue comme en matière sommaire* ». Dès lors, c'est le souci de *célérité* qui va guider le législateur à concéder la compétence à une juridiction devant laquelle une procédure concourant à la réalisation de cet objectif est prévue.

Prévoir une compétence du président du tribunal, juge unique, pour statuer sur la responsabilité fiscale du dirigeant procède de cette logique du législateur. En plus, ce magistrat dispose de compétences d'attribution propres à sa fonction, particulièrement en matière de procédure d'urgence. Mais cet impératif était justifiable lorsque les tribunaux disposaient d'une formation collégiale, et dont la procédure ordinaire était considérée comme lourde. Il ne l'est plus à présent, car après les réformes survenues après l'indépendance les tribunaux statuent aujourd'hui à juge unique. En plus comme on va le constater plus loin, il n'existe aucune procédure prévue pouvant être suivie devant le président du tribunal.

Paragraphe 3 : La position de la jurisprudence⁴⁴²

La Cour Suprême, dans un arrêt daté du 25/03/1989, considère que l'article 427 de l'ancien C.I.D.⁴⁴³ « *autorise la chambre administrative à engager la responsabilité solidaire des mandataires⁴⁴⁴ pour le recouvrement des impôts* »⁴⁴⁵. L'article 427

⁴⁴² Il convient de préciser que le terme jurisprudence est ici pris en son sens large qui signifie toutes les décisions de justice. Ceci à défaut de décisions d'une chambre mixte, de toutes chambres réunies ou du moins d'un ensemble de décisions suffisamment concordantes qui permettraient d'en tirer la solution suggérée par les juridictions.

⁴⁴³ Ord. n° 76-101, *préc.*

⁴⁴⁴ On constate ici aussi la subsistance dans la littérature de la Cour suprême du terme de mandataires (وكلاء) pour désigner les dirigeants et les gérants.

disposait avant son abrogation que « *l'agent chargé du recouvrement assigne le ou les gérants devant le président de la Cour du lieu du siège de la société* ». Dès lors, la position de la Haute Cour est, à ce titre, tout à fait étrange, puisque celle-ci se base sur cet article qui concède la compétence au président de la Cour et non à la chambre administrative, et qui précise que celui-ci « *statue comme en matière sommaire* ». La matière sommaire, qui sera plus abondamment développée (*v. infra*), révèle qu'il s'agit là d'une procédure rapide et exceptionnelle. Pourquoi alors donner la compétence à la chambre administrative ?

Une explication quant à cette position de la Cour suprême peut être trouvée dans le fait, tout d'abord, de l'attribution de la compétence en matière administrative à la Cour lorsque l'Etat ou les autres collectivités publiques sont partie au procès. Celle-ci statuait non en appel, mais en premier ressort à charge d'appel devant la chambre administrative de la Cour suprême⁴⁴⁶. C'est le sens des dispositions de l'article 7 de l'ancien code de procédure civile qui pose un critère organique pour l'attribution de cette compétence. Ensuite, l'adoption d'un système juridictionnel⁴⁴⁷ basé sur le principe de l'unité de juridiction justifie, théoriquement, cette attribution de compétence reconnue directement au président de la Cour. Le terme même de « chambre administrative » au niveau des Cours semblait impropre⁴⁴⁸, les textes y préférant plutôt l'appellation de « Cours statuant en matière administrative »⁴⁴⁹. En réalité, ce renvoi au président de la Cour n'étaient que théorique car en pratique, celui-ci transmettait le dossier au président de la chambre administrative de la Cour qui à son tour peut, soit la régler *es qualité*, soit déléguer un magistrat de la chambre administrative⁴⁵⁰. En plus les dispositions relatives à la responsabilité solidaire des dirigeants prévues par les autres codes fiscaux issues des ordonnances de 1976, principalement, le code des impôts

⁴⁴⁵ C. Sup., Ch. adm., 25 Mars 1989, *préc.*

⁴⁴⁶ Concernant la Cour suprême, le législateur, dans les articles 274 et 284 de l'ancien code de procédure civile, emploie expressément les termes de Président de la chambre administrative de la Cour suprême et non le président de celle-ci.

⁴⁴⁷ En 1963 avec l'institution de la Cour suprême et sa consécration en 1965 avec la mise en place des Cours et des tribunaux.

⁴⁴⁸ Fawzia BENBADIS, *La saisine du juge administratif*, O.P.U., 1985, p. 26.

⁴⁴⁹ Fawzia BENBADIS, *op. cit.*, p. 27.

⁴⁵⁰ Rachid KHELLOUFI, *Les procédures d'urgence en matière administrative et le code de procédure civile*, Idara, v. 10, n° 2, 2000, p. 53.

indirects, les codes d'enregistrement et du timbre prévoyaient respectivement la compétence de « la chambre administrative »⁴⁵¹ et une assignation devant « la juridiction compétente »⁴⁵². Toutefois, le texte prévu par le code des impôts indirects restait lui aussi ambigu car contenant des discordances dans le texte de même langue et une discordance entre la version française et arabe.

Mais il reste qu'en l'absence d'autres décisions de la Haute Cour, il devient plus difficile de comprendre la position de celle-ci dans l'attribution de la compétence à la chambre administrative en matière de responsabilité solidaire des dirigeants sociaux pour le paiement des dettes fiscales de la société. D'autant plus que suite à un arrêt plus récent de la chambre administrative de la Cour d'Oran daté de 2008⁴⁵³, celle-ci s'est déclarée incompétente pour condamner le gérant d'une S.A.R.L. en application de l'article 155 C.P.F. au profit d'une compétence du président de la Cour⁴⁵⁴ !! Toutefois cette dernière décision appelle à émettre quelques remarques en ce qui concerne la compétence : tout d'abord, la chambre administrative de la Cour d'Oran se considère incompétente pour statuer sur la responsabilité fiscale du dirigeant social sur la base de l'article 155 C.P.F. ce qui est en contradiction avec la position de la Cour suprême. Enfin, à la différence de l'article 379 du C.I.D., dont l'arrêt fait référence et qui considère le président de la Cour comme compétent en la matière, l'article 155 du C.P.F. qui l'a remplacé, renferme une différence entre la version française et la version arabe. Comme cela a été démontré plus haut (*supra* sous section 2) la version française parle d'une compétence du *président de la Cour* alors que la version arabe confère la compétence au *président du tribunal*. Ce qui indique que, soit le juge s'est reporté à l'article 379 du C.I.D. qui l'a considéré lui-même comme étant abrogé, soit qu'il a pris en considération la version française de l'article 155 du C.P.F.

Cette décision ne nous avance pas beaucoup, car en plus du fait qu'elle émane d'une juridiction de premier degré, celle-ci renferme des ambiguïtés qui empêchent une exploitation convenable. Car au-delà de ces considérations d'ordre formel, on est forcé

⁴⁵¹ V. art. 494 de l'ord. n° 76-101, *préc.*

⁴⁵² V. art. 365 ord. n° 76-105, *préc.* et l'art. 24 ord. n° 76-103, *préc.*

⁴⁵³ Avant l'installation du nouveau tribunal administratif.

⁴⁵⁴ Cour d'Oran, Ch. adm., n° rôle 03165/07, Glossaire n° 00251.

de constater que même si nous admettons que la chambre administrative a raison d'affirmer que la compétence, en matière de responsabilité solidaire du dirigeant pour le recouvrement des créances de l'administration fiscale, est du ressort du président de la Cour, la question qui reste posée est de savoir sous quelle forme celui-ci va être saisi et suivant quelle procédure ? La question se pose tout autant en ce qui concerne le président du tribunal, qui est le seul compétent sur la base de l'article 155 C.P.F. pour statuer en matière de responsabilité fiscale des dirigeants sociaux.

Section 2 : Déroulement de l'instance

Après les difficultés rencontrées lors de la détermination la juridiction compétente pour statuer sur la responsabilité fiscale des dirigeants sociaux, nous allons voir qu'il n'est pas aisé non plus de déterminer quelle forme va prendre la procédure suivie par le juge et si celle-ci peut coexister avec d'autres procédures intentées par d'autre créanciers et visant le dirigeant. L'administration fiscale pourra pour préserver ses droits prendre des mesures conservatoires, mais son action est fragile car la lenteur du recouvrement de l'impôt fait resurgir la question de la prescription.

Sous-section 1 : Forme de la procédure

A l'instar des difficultés éprouvées pour la détermination de l'instance compétente pour statuer sur la responsabilité fiscale des dirigeants, la rédaction de l'article 155 C.P.F. nous réserve, ici aussi, bien des difficultés. En effet, l'article rédigé en langue française prévoit que le président du tribunal « *statue comme en matière sommaire* », l'expression « *matière sommaire* » ayant été traduite des dispositions du droit français⁴⁵⁵ par "المواد الجزئية"⁴⁵⁶, ne restituant pas le vrai sens, du moins concernant le droit algérien, qui signifie plus « *matières partielles* » et qui, vraisemblablement, ne se réfère à aucune procédure connue actuellement en droit algérien. On pourrait, néanmoins signaler l'existence jadis en droit libanais⁴⁵⁷ et en droit égyptien, au côté des

⁴⁵⁵ Ordonnance n° 58-1372 du 29 décembre 1958, *préc.*

⁴⁵⁶ Dans d'autre publication le terme est devenu « *المواد الجزائية* » c'est-à-dire matières pénales, ce qui est plus dangereux. Voir par exemple le J.O.D., 5^{ème} année, n° 307, 12 novembre 2001, p. 72, ainsi que l'édition Berti du code des procédures fiscales édition de 2006, ce qui a en partie poussé un auteur à des conclusions erronées ; v. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، 2008، الجزائر، ص. 362.

⁴⁵⁷ Code de procédure civile libanais de 1933.

tribunaux civils de première instance, des tribunaux dits tribunaux « partiels » (المحاكم الجزئية) ou tribunaux de conciliation (المحاكم الصلحية) formés par un juge unique et compétents dans des affaires de moindre importance, ne dépassant pas un certain montant ou celles dont le législateur leur a attribué la compétence⁴⁵⁸. Une tout autre traduction est proposée dans un autre texte. Il s'agit de l'article 162, alinéa 2 de l'ordonnance n° 75-31 du 29 avril 1975 relative aux conditions générales de travail dans le secteur privé⁴⁵⁹ abrogée par la loi 90-11 du 21 avril 1990 relative aux relations de travail⁴⁶⁰. Suivant cet article traitant des garanties et privilèges des rémunérations des travailleurs du secteur privé, le terme « sommaire » est traduit en langue arabe par « موجز ». Cette traduction paraît plus juste et restitue le vrai sens du terme en français⁴⁶¹. Néanmoins, cette notion reste elle-même inconnue du droit algérien et même actuellement du droit français où les réformes entreprises dès 1958⁴⁶² ont fait s'évanouir cette dernière. Il suffit de se reporter à tout traité de procédure civile ou plus directement au nouveau code de procédure civile français pour constater l'absence des notions de « procédure simplifiée » ou de « procédure sommaire »⁴⁶³. Le résultat est que le législateur renvoie à une procédure qui n'est expressément visée, ni au sein de l'ancien code de procédure civile ni au sein de l'actuel code de procédure civile et administrative. Quelle est donc la solution à adopter ? Pouvons-nous substituer une autre procédure à celle-ci ? Une procédure de substitution existe-t-elle vraiment ? Et pour autant qu'elle existe, sur quelle base juridique s'effectuera cette substitution ? Ne serait-il pas plus judicieux, en l'absence d'une procédure dite sommaire, de se rapporter à la procédure de droit commun ?

⁴⁵⁸ أحمد مسلم، قانون القضاء المدني: المرافعات أو أصول المحاكمات المدنية، دار النهضة العربية، 1966، بيروت، ص.94.

⁴⁵⁹ J.O.R.A. n° 39 du 16 mai 1975, p. 431.

⁴⁶⁰ J.O.R.A. n° 17 du 25 avril 1990, p. 488.

⁴⁶¹ Voir le mot « sommaire » in, R. TERKI et M. CABBABE, *Lexique juridique : français-arabe*, SNED, 1979, p. 356.

⁴⁶² Remplacé par la procédure à jour fixe par le décret n° 58-1289 du 22 décembre 1958 relatif à certaines modifications en matière de procédure civile, J.O.R.F. du 23 déc. 1958, p. 11608.

⁴⁶³ Eric DEREUZE, *Les procédures civiles contentieuses simplifiées en France*, sans année, p. 1. En ligne http://www.droit.univ-paris5.fr/userfiles/file/coopérations/dereuze_fr.pdf, consulté le 18 fév. 2011.

Pour répondre à toutes ces questions, il paraît nécessaire d'étudier tout d'abord la notion de matière sommaire ou de procédure sommaire (Paragraphe 1), il conviendra par la suite de proposer d'éventuelles procédures de substitution (Paragraphe 2).

Paragraphe 1 : La notion de « matière sommaire »

Les matières sommaires sont définies par le dictionnaire comme étant l'ensemble des « affaires qui doivent être jugées promptement »⁴⁶⁴ c'est-à-dire rapidement⁴⁶⁵ et avec peu de formalités. « Sommaire » provient du latin « *summarium* » et qui signifie « abrégé »⁴⁶⁶. Au sens juridique, on oppose, généralement, la procédure sommaire à la procédure ordinaire. De même, elle est confondue quelques fois⁴⁶⁷, mais n'en reste pas moins différente, des procédures simplifiées qui est une expression plus générale et qui englobe au côté de la procédure sommaire d'autres procédures, notamment les procédures de référé, les ordonnances sur requête⁴⁶⁸ et l'injonction de payer⁴⁶⁹, etc. On peut, dès lors, dire que la procédure sommaire est une procédure simplifiée, mais le contraire n'est pas vrai.

En droit français, il était statué dans les affaires introduites naguère devant le tribunal civil d'arrondissement et par la suite devant le tribunal de grande instance, en fonction de la nature de celles-ci. On distinguait entre la *procédure ordinaire*, la *procédure sommaire* et *l'instruction par écrit* ; la première étant considérée comme de droit commun, les deux dernières comme exceptionnelles⁴⁷⁰. Il a été prévu à cet effet une liste d'affaires réputées comme étant des matières sommaires, et en règle générale était considérées comme telles, toutes les affaires qui requéraient célérité et celles que le législateur, par un texte formel, a déclaré devoir être réputées matières sommaires⁴⁷¹. La

⁴⁶⁴ V. le mot « *sommaire* », Petit Robert 1, op. cit., p. 1831.

⁴⁶⁵ V. le mot « *prompt* », Petit Robert 1, op. cit., p. 1545.

⁴⁶⁶ V. le mot « *sommaire* », Dictionnaire petit Larousse, 1980, p. 861.

⁴⁶⁷ Eric DEREUZE, *préc.*

⁴⁶⁸ Art. 299 et s. du C. pr. civ. adm.

⁴⁶⁹ Art. 306 et s. du C. pr. civ. adm.

⁴⁷⁰ V. « *Tribunal civil d'arrondissement* », Petit dictionnaire de droit, Dalloz, Paris, 1909, p. 930.

⁴⁷¹ *Ibid.*

même procédure existait en droit libanais et égyptien, au niveau des tribunaux de première instance⁴⁷². Les matières sommaires sont jugées à l'audience, après les délais de l'assignation échus, sur simple acte, sans autres formalités. Elles sont dispensées du tour de rôle. Les parties au procès ne sont pas autorisées à s'échanger des requêtes en défense et en réponse, à la différence de la procédure ordinaire. Le jugement intervient aussitôt portées à l'audience et fixée par l'assignation ou à celle où les parties se présentent pour plaider⁴⁷³. Par rapport à la procédure ordinaire, qui est une procédure de droit commun, la procédure sommaire est plus simple, plus courte et plus rapide. C'est une procédure prévue par la loi permettant ainsi la sauvegarde des droits de la défense⁴⁷⁴. Trois critères peuvent être dégagés pouvant inspirer le recours à cette procédure : la *modicité* de la demande, sans être nécessairement simple, la *simplicité* du litige même si le montant de la demande est élevé et enfin le souci de *célérité*⁴⁷⁵. On peut dès lors constater qu'une procédure est sommaire lorsque :

- la juridiction est composée d'un juge unique ou que celui-ci délibère seul ;
- la saisine du juge n'est pas sous forme écrite ;
- la présence du défendeur n'est pas requise ;
- le ministère d'Avocat n'est pas requis ;
- les parties ne sont pas tenues de produire des demandes écrites ;
- la procédure est accélérée ;
- l'appel n'est pas susceptible contre le jugement ;
- le jugement est exécutoire immédiatement⁴⁷⁶.

⁴⁷² أحمد مسلم، المرجع السابق، ص. 94.

⁴⁷³ Petit dictionnaire de droit, *préc.*

⁴⁷⁴ Pierre COUV RAT, *Les procédures sommaires en matière pénale*, R.I.D.C., vol. 46, n° 2, Avril-Juin 1994, p. 696.

⁴⁷⁵ Pierre COUV RAT, *op. cit.*, p. 695 ; Pierre CATALA et François TERRE, *Procédure civile et voies d'exécution*, P.U.F., 1^{ère} éd., 1965, p. 242.

⁴⁷⁶ Eric DEREUZE, *op. cit.*, p. 4.

L'existence de la procédure sommaire en France était essentiellement due à l'encombrement des tribunaux et des Cours, ainsi que par une lenteur générale du fonctionnement de la justice⁴⁷⁷. Mais suite aux réformes qu'a subi la procédure ordinaire permettant ainsi de l'alléger, la procédure sommaire s'est presque évanouie et s'est rapprochée de la première⁴⁷⁸. Elle a été remplacée, en France, par la procédure à jour fixe⁴⁷⁹. Cette procédure fait bénéficier le plaideur d'une dispense du tour de rôle, elle permet d'éviter le temps que demande la constitution d'Avocat par le défendeur, sa signification, sa distribution à une chambre, et le plus important encore, elle permet l'obtention d'un jugement au fond en cas d'urgence⁴⁸⁰. La demande est introduite, sous conditions, auprès du président du tribunal de grande instance pour obtenir l'autorisation d'assigner le défendeur à jour fixe en cas d'urgence⁴⁸¹. L'autorisation prend la forme d'une ordonnance « au pied de la requête » fixant le jour et l'heure de l'audience et la chambre qui se chargera de la tenir⁴⁸². Au jour de l'audience, l'affaire est plaidée immédiatement, en l'état où elle se trouve, même en l'absence de conclusions du défendeur, mais sans pour autant tenter au droit de ce dernier de disposer d'un temps suffisant pour préparer sa défense⁴⁸³. De telle sorte que les demandes de renvoi ne peuvent être acceptées lorsque leur caractère dilatoire a pu être détecté⁴⁸⁴. La procédure à jour fixe permet en droit français de mettre en œuvre la responsabilité fiscale du dirigeant social ; elle est expressément visée par l'article L. 267 du L.P.F.F.

⁴⁷⁷ Pierre COUV RAT, *préc.*

⁴⁷⁸ Pierre CATALA et François TERRE, *préc.*

⁴⁷⁹ V. « *procédure sommaire* », in Raymond GUILLIEN et Jean VINCENT, *op. cit.*, p. 461.

⁴⁸⁰ Jean VINCENT et Serge GUINCHARD, *op. cit.*, p. 731, n° 893.

⁴⁸¹ Nicolas CAYROL, *Procédure devant le tribunal de grande instance*, Rép. pr. civ. Dalloz, juin 2010, p. 10, n° 57.

⁴⁸² Nicolas CAYROL, *op. cit.*, n° 59.

⁴⁸³ Jean VINCENT et Serge GUINCHARD, *op. cit.*, p. 34, n° 897.

⁴⁸⁴ M.-C. BERGERES et P. DUPRAT, p. 189.

Il en allait de même en Algérie en période coloniale⁴⁸⁵. Mais à la différence que les affaires portées devant les tribunaux civils d'arrondissement⁴⁸⁶ étaient toutes réputées sommaire à la différence de la France métropolitaine⁴⁸⁷. Après l'indépendance et la réforme judiciaire de 1965⁴⁸⁸ le but premier et essentiel était l'institution d'une procédure simplifiée, ainsi que l'élimination des lenteurs de la justice⁴⁸⁹. Cette simplification s'est caractérisée, notamment, par l'instauration au niveau des tribunaux du système du juge unique qui répond aux impératifs de célérité ; des formalités introductives de l'instance réduites à leur simple expression⁴⁹⁰ ; la suppression du ministère de l'avoué et de l'huissier, dont l'intervention a été considéré comme compliquant encore plus la procédure et dont les attributions sont exercées après la réforme, soit par la partie même, soit par l'Avocat ou le greffier ; en plus d'une simplification des modalités d'introduction de l'instance et du déroulement de la procédure⁴⁹¹. C'est ainsi que le déroulement de la procédure en matière civile se fera d'une manière sommaire comme pour les affaires commerciales⁴⁹², ce qui poussera

⁴⁸⁵ En cette période c'est le code de procédure civile français de 1806 qui était applicable à l'Algérie, rendu exécutoire par l'ordonnance du 16 Avril 1843, néanmoins celle-ci y a introduit des modifications importantes touchant à la compétence et à la procédure. V. René PASSERON, *Cours de droit algérien*, imprimerie officielle, Alger, 1947, p. 231.

⁴⁸⁶ En matière non musulmane, sa compétence est différente de celle du tribunal de la France métropolitaine, il statuait sur les affaires diminuées de toutes celles confiées au juge de paix à compétence étendue. V. René PASSERON, *op. cit.* p. 229.

⁴⁸⁷ René PASSERON, *préc.*

⁴⁸⁸ Notamment avec la promulgation de l'ordonnance n° 65-278 du 16 nov. 1965 *portant organisation judiciaire*, J.O.R.A. n° 96 du 23 nov. 1965, p. 983 et de ses décrets d'application : n° 65-279 du 17 nov. 1965 *relatif à l'application de l'ordonnance 65-278 du 16 nov. 1965 portant organisation judiciaire*, J.O.R.A. n° 96 du 13 nov. 1965, p. 984 ; n° 65-280 du 17 nov. 1965 *portant fixation du siège et du ressort des tribunaux*, J.O.R.A. n° 96 du 17 nov. 1965, p. 984 et n° 65-281 du 17 nov. 1965 *portant classement des cours et tribunaux*, J.O.R.A. n° 96 du 17 nov. 1965, p. 989.

⁴⁸⁹ Ali SALAHEDDINE, *De quelques aspects du nouveau droit judiciaire algérien*, Rev. alg., vol. VI, n° 2 juin 1969, p. 441.

⁴⁹⁰ Une requête écrite et signée par le demandeur ou par son mandataire, ou même une simple comparution devant le greffier qui dresse procès verbal des déclarations constitue l'acte introductif d'instance.

⁴⁹¹ Ali SALAHEDDINE, *op. cit.*, p. 441 et s.

⁴⁹² Amar BENTOUMI, *Naissance de la justice algérienne*, Casbah-éditions, 2010, p. 102.

certain auteurs jusqu'à se demander si l'on ne pouvait pas qualifier cette nouvelle procédure elle-même, au sens juridique du terme, de « sommaire »⁴⁹³.

En réalité le législateur, en simplifiant la procédure ordinaire l'a, en fait, assimilé à la procédure « sommaire » qui de fait s'est éclipsée. D'ailleurs le code de procédure civile d'après la réforme, précise que la procédure devant les Cours et tribunaux est « réputée sommaire », c'est donc bien à une procédure « sommaire » que prétendait aboutir le code de procédure civile de 1966⁴⁹⁴. Cette précision est très importante pour les développements qui vont suivre. Mais contrairement au droit français, le législateur algérien a, quant à lui, laissé subsister le renvoi à cette procédure, dite sommaire, au sein de l'article 155 C.P.F., sans pour autant en avoir substitué une autre après la réforme judiciaire de 1965 au sein de l'ancien code de procédure civile et jusqu'à aujourd'hui avec le nouveau code de procédure civile et administrative. Est-ce à dire qu'il s'agit là d'une procédure encore plus sommaire et particulièrement accélérée ? Et au fond pourquoi le serait-elle ? Le code de procédure civile et administrative contient des procédures spéciales, sont elles pour autant applicables ?

Paragraphe 2 : A la recherche d'une procédure de mise en œuvre de la responsabilité fiscale du dirigeant

Il devient évident que dès lors que le législateur algérien a tiré l'expression « matières sommaires » de son contexte, celle-ci a perdu tout son sens. Que faut-il alors déduire de la démarche du législateur ? En l'absence d'une procédure dite sommaire, s'agit-il là d'un renvoi à la procédure de référé, d'une invitation faite au juge de se prononcer rapidement ? Ou s'agit-il tout simplement d'une négligence de la part du législateur ? Ce qui n'est pas invraisemblable. L'absence de travaux préparatoires, et d'un débat parlementaire, doublé par la rareté des décisions de justice⁴⁹⁵ en la matière, ne nous permettent pas de fixer une position de principe à cet égard.

⁴⁹³ Mohamed RAHAL, *De la procédure d'injonction de payer*, Rev. alg., vol. VIII, n° 2, juin 1971, p. 370.

⁴⁹⁴ Etienne-Jean LAPASSAT, *La justice en Algérie : 1962-1968*, études maghrébines, Armand Colin, 1969, pp. 38 et 39.

⁴⁹⁵ En l'occurrence, une seule décision publiée de la Cour Suprême, *préc.*

1 La procédure de référé

« *Le référé est un dispositif judiciaire permettant un examen rapide, voir immédiat, du contentieux* »⁴⁹⁶, il permet au plaideur de solliciter du juge, usant d'une procédure rapide, qu'il tranche par une mesure provisoire, ou une mesure conservatoire⁴⁹⁷.

Bien que l'article 155 C.P.F. donne compétence au président du tribunal, juge du référé, il conviendrait d'emblé d'écarter l'application de cette procédure qui, bien que permettant d'obtenir une décision rapide, reste néanmoins provisoire d'une part, d'autre part, elle interdit au juge d'aborder le fond du litige. Contrairement à la procédure sommaire le demandeur ne peut donc obtenir une décision de fond de la part du juge du référé. En effet, il y a lieu ici de distinguer clairement entre la procédure du référé et les procédures où il est demandé au juge de statuer rapidement⁴⁹⁸. En plus, user de la voie du référé conjuguée avec la présence de l'administration fiscale au procès pourrait représenter une menace contre les droits et les garanties judiciaires du dirigeant.

2 La procédure « en la forme des référés »

Une toute autre solution pourrait être ouverte par l'article 300 du C. pr. civ. adm. En effet, cet article dispose que « *le juge des référés est également compétent dans les matières qui lui sont expressément attribuées par la loi. Dans le cas où il statue sur le fond, sa décision a autorité de la chose jugée* ». A la lecture de cette disposition, nous pouvons constater que le législateur ouvre une autre voie possible qui permettrait au juge des référés de statuer sur le fond, lorsque la loi lui en donne attribution, par une décision définitive. Le juge statue ainsi « *en la forme des référés, sans être pour autant juge des référés ; il est juge du fond* »⁴⁹⁹ ; la décision rendue suivant cette forme l'est au principal et non au provisoire ; elle jouit de l'autorité de la chose jugée ; n'est pas

⁴⁹⁶ V. « *Référé civil* », in Rép. pr. civ. Dalloz, mai 2011, n° 1, p. 5.

⁴⁹⁷ Eric DEREUZE, *op. cit.*, p. 12.

⁴⁹⁸ أحمد أبو الوفا، أصول المحاكمات المدنية، الدار الجامعية، بيروت، 1983، ص. 350. " قد ميز القانون بين المسائل المستعجلة ... وبين المسائل التي أوجب القانون الحكم فيها على وجه السرعة ... "

⁴⁹⁹ Jean VINCENT et Serge GUINCHARD, *op. cit.*, n° 256, p. 298.

assortie d'une exécution provisoire de droit, sauf disposition contraire, et ne peut être amendée que suivant les voies de recours ouvertes à son encontre⁵⁰⁰.

Cette procédure paraît plus proche de la procédure sommaire et remplit les conditions de simplicité et de célérité et pouvant avoir un seul but qui est d'empêcher le dirigeant d'organiser son insolvabilité. Néanmoins et vu que nous sommes en présence de dispositions procédurales, il est impératif d'interpréter celles-ci de façon stricte. Donc, à défaut de renvoi clair de l'article 155 C.P.F. à cette procédure, il nous semble que les dispositions de l'article 300 du C. pr. civ. adm. ne peuvent être applicables pour la mise en œuvre de la responsabilité fiscale des dirigeants. Toutefois, elles nous paraissent les plus à même de remplir les objectifs de célérité, tout en obtenant une décision au fond.

3 L'injonction de payer

On pourrait penser aussi à la procédure de l'injonction de payer qui est une procédure simplifiée prévue par l'article 306 du C. pr. civ. adm. qui prévoit la possibilité pour le titulaire d'une créance, par dérogation aux règles établies pour l'introduction de l'action, de présenter une demande au président du tribunal dans le ressort duquel se trouve le domicile du débiteur. La créance doit être d'un montant déterminé, liquide, échu et exigible ; elle doit être constatée par écrit, soit sous seing privé, portant reconnaissance de dette, engagement de paiement ou facture visée par le débiteur. Cette liste n'étant pas limitative⁵⁰¹. En plus, le législateur ne précise pas la nature de la créance pouvant faire l'objet d'une injonction, elle peut donc être, en principe, applicable à la créance fiscale.

Le président doit rendre une ordonnance au plus tard dans les cinq jours du dépôt de la demande. Si la créance ne lui paraît pas établie il rejette la demande, sans possibilité de recours pour le créancier, sauf pour ce dernier de procéder selon les voies ordinaires. Dans le cas où il l'accepte, le juge ordonne au débiteur de se libérer de son montant et des frais⁵⁰². L'ordonnance doit être notifiée au débiteur avec commandement

⁵⁰⁰ *Ibid.*

⁵⁰¹ En effet, le législateur utilise le terme « *notamment* ».

⁵⁰² V. art. 307 C. pr. civ. adm.

d'avoir à se libérer du principal de la créance et des frais dans un délai de quinze jour, passer ce délai, l'injonction de payer acquiert force de chose jugée, et un titre exécutoire est délivré à qui le demande. Dans ce délai de quinze jours, le débiteur peut contester l'injonction de payer, pour se faire, il doit porter la contestation au référé devant le juge qui a rendu l'ordonnance. La contestation a un effet suspensif⁵⁰³.

L'avantage de la procédure de l'injonction de payer consiste à obtenir rapidement et d'une manière unilatérale un titre exécutoire permettant au créancier d'engager des procédures d'exécution⁵⁰⁴. C'est l'objectif même de l'action en responsabilité fiscale qui consiste à rendre une personne redevable en établissant un titre exécutoire à son encontre⁵⁰⁵ au profit de l'administration fiscale qui lui permettra de recouvrer sa créance sur le patrimoine personnel du dirigeant. Le juge exerce un contrôle en s'assurant que toutes les conditions édictées par l'article 306 sont réunies et délivre ou non l'ordonnance. L'objectif de la procédure d'injonction de payer paraît coïncider avec celui de la responsabilité fiscale, néanmoins cette coïncidence se heurte à un fait essentiel. Le dirigeant n'est pas encore le débiteur de l'administration fiscale. En effet, le dirigeant est considéré comme un tiers avant le prononcé de sa responsabilité fiscale⁵⁰⁶, en plus, cela serait méconnaître son droit à une défense qui est extrêmement lésé par une éventuelle application de la procédure de l'injonction de payer qui est très rapide et qui ne permet pas un débat contradictoire.

Paragraphe 3 : Application de la procédure de droit commun

La procédure ordinaire est la procédure de droit commun suivie devant les juridictions de droit commun, elle est régie par des règles communes énoncées dans le premier livre du code de procédure civile et administrative, sous réserve des règles spéciales applicables à chaque matière et des règles particulières à chaque juridiction. La procédure ordinaire a subi, comme cela a été exposé auparavant (v. *infra* la notion de « matière sommaire »), une réforme globale et radicale qui a permis sa simplification, rendant, *a fortiori*, la procédure sommaire désuète. Mais pour autant, la

⁵⁰³ V. art. 308 C. pr. civ. adm.

⁵⁰⁴ Jean VINCENT et Serge GUINCHARD, *op. cit.*, n° 927, p. 750.

⁵⁰⁵ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 401.

⁵⁰⁶ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 298.

procédure de droit commun peut elle-même faire l'objet, dans des cas limités, de simplification ou bien encore, il peut être demandé aux juges en vertu de la loi et tout en suivant la même procédure, de statuer rapidement sur un litige, ceci pour des raisons liées à la nature de l'affaire ou au montant des demandes. C'est ainsi, par exemple, qu'en matière sociale, l'article 38 de la loi 91-04 du 6 février 1990 *relative au règlement des conflits individuels de travail*⁵⁰⁷ et l'article 505 du C. pr. civ. adm. prévoit que la première audience doit être fixée, au plus tard dans les 15 jours qui suivent la date de l'introduction de l'instance et il est demandé au juge de statuer « *dans les plus brefs délais* » aussi l'article 33 du C. pr. civ. adm. dans son 1^{er} alinéa, stipule que « *le tribunal statue en premier et dernier ressort dans les actions dont le montant n'excède pas deux cent mille dinars* ». C'est ainsi qu'en abrégeant les délais ou en supprimant une voie de recours, le législateur permet au juge de statuer rapidement et sur le fond, vu la modicité du litige, la simplicité de celui-ci ou par souci de célérité, comme cela a déjà été exposé *supra*.

En l'absence d'une procédure dite sommaire prévue par un texte spécial et la visant expressément, le retour aux règles de droit commun paraît inévitable. La procédure ordinaire doit être suivie avec le souci de rapidité et de célérité pour éviter que le dirigeant n'organise son insolvabilité. C'est d'ailleurs la solution qui paraît avoir été adoptée la Cour suprême en matière sociale. La Haute Cour a considéré lors de l'examen d'un pourvoi en cassation interjeter contre une décision prud'hommale prise selon la procédure sommaire, que « *la formalité du rapport est sans application dans la procédure sommaire suivi en matière prud'hommale* »⁵⁰⁸. En l'espèce, il était reproché aux juges du fond la violation des formes de procédure en ce que le jugement attaqué ne mentionnait pas la désignation d'un juge rapporteur et la lecture d'un rapport écrit. En plus, comme cela a été indiqué *supra*, la réforme de 1965 a assimilé la procédure « sommaire » à la procédure ordinaire en simplifiant cette dernière.

C'est donc le juge du fond qui reste, en l'état actuel du droit, le seul compétent pour statuer sur la responsabilité fiscale des dirigeants sociaux, car un jugement au fond est nécessaire, c'est d'ailleurs la position de la Cour suprême dans sa seule décision

⁵⁰⁷ J.O.R.A. n° 6 du 7 février 1990, p. 208.

⁵⁰⁸ C. sup., ch. soc., 23 nov. 1967, Rev. alg., n° 3, vol. V, sept. 1968, pp. 920 et 921.

publiée. Toutefois, selon un auteur français⁵⁰⁹, la juridiction administrative reste seule compétente pour statuer sur le contentieux qui relève de sa compétence par la voie d'une question préjudicielle⁵¹⁰. Le tribunal sursoira à statuer lorsqu'il s'agit de contestations portant sur l'établissement ou le recouvrement de l'impôt. Cette opinion qui paraît en conformité avec les règles de compétences juridictionnelles entre l'ordre judiciaire administratif et l'ordre judiciaire ordinaire, risque d'amener à un allongement des délais pour statuer sur la responsabilité fiscale du dirigeant, ce qui favorisera une possible organisation de son insolvabilité. Néanmoins, cette possibilité peut être combattue par l'application de mesures conservatoires sur le patrimoine du dirigeant.

En conclusion, il apparaît clairement après les développements précédents, que la procédure de droit commun, qui permet d'obtenir un jugement au fond, est applicable à l'action en responsabilité fiscale à l'encontre du dirigeant en l'état actuel de la rédaction de l'article 155 C.P.F. Toutefois, le juge devra statuer rapidement, et c'est le sens qu'il faut donner à l'expression « *qui statue comme en matière sommaire* », pour éviter que le dirigeant n'organise son insolvabilité. Il reste, bien sûr, urgent que le législateur intervienne pour clarifier l'ambiguïté qui entoure la mise en œuvre de l'article 155 C.P.F. en prévoyant une procédure spécifique à la hauteur de l'originalité de cette action. Un renvoi à l'article 300 du C. pr. civ. adm. pourrait s'avérer plus bénéfique pour la sauvegarde des deniers publics, toutefois, celui-ci n'accorde que peu de garanties au dirigeant poursuivi.

Sous-section 2 : Les mesures conservatoires

L'article 155 C.P.F. autorise le comptable public à prendre, à l'encontre du dirigeant mis en cause, des mesures conservatoires même dans le cas où le dirigeant exerce les voies de recours qui lui sont ouvertes. Les mesures conservatoires ne se limitent pas au seul sursis de paiement⁵¹¹ mais ont, en général, pour but de protéger les créanciers face à des débiteurs essayant d'organiser leur insolvabilité et menaçant ainsi

⁵⁰⁹ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, pp. 401 et 402.

⁵¹⁰ « *La question préjudicielle est celle qui oblige le tribunal à surseoir à statuer jusqu'à ce qu'elle ait été soumise à la juridiction compétente qui rendra à son sujet un acte de juridiction* » elle se distingue de la question préalable qui est de la compétence du juge saisi de la question principale, Raymond GUILLIEN et Jean VINCENT, *op. cit.*, pp. 473 et 474.

⁵¹¹ Michel DOUAY, *Le recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, p. 165.

le recouvrement de leur créance⁵¹². Elles font partie des actes de poursuite⁵¹³. La mesure conservatoire est une mesure destinée à rendre indisponible les biens du débiteur, elle prend la forme soit de:

- Saisies conservatoires portant sur tous les biens mobiliers corporels ou incorporels appartenant au débiteur ;
- Sûretés judiciaires qui peuvent porter sur les immeubles, les fonds de commerce, les actions, parts sociales et valeurs mobilières.

Mais à la lecture de l'alinéa 3 de l'article 155, celui-ci semble indiquer que les mesures conservatoires ne peuvent être appliquées qu'après la décision du président du tribunal prononçant la solidarité du dirigeant. En effet, cet alinéa prévoit que les voies de recours exercées par les dirigeants contre la décision du président du tribunal ne font pas obstacle à ce que le comptable prenne à leur encontre des mesures conservatoires, ce qui implicitement conditionne la prise de mesures conservatoires à l'obtention d'une décision du président du tribunal. Ce qui peut s'expliquer par le fait que le dirigeant ne peut être considéré comme débiteur tant qu'il n'a pas été statué sur sa situation⁵¹⁴. Il est tiers à l'obligation fiscale⁵¹⁵. Toute autre est la position de la Cour française de cassation qui considère que bien que l'application de mesures conservatoires soit acquise si le juge se prononce favorablement à la demande de l'administration tendant à déclarer le dirigeant solidairement responsable, il est aussi possible de les appliquer préalablement à l'engagement de la procédure. Dans ce cas, la Haute Cour exige des juges d'établir suffisamment l'apparence de créance dans les conditions prévues par l'article L. 267 du L.P.F.F.⁵¹⁶, c'est-à-dire les conditions exigées pour l'application de la responsabilité fiscale. A cet égard, le comptable public doit démontrer dans la requête présentée au juge d'une part « *que la créance à l'encontre du dirigeant paraît fondée*

⁵¹² *Précis de fiscalité*, Ministère français de l'économie et de l'industrie, 1999, p. 64, n° 9266-1.

⁵¹³ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 408.

⁵¹⁴ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 409.

⁵¹⁵ *Ibid.*

⁵¹⁶ Cass. com. 1 juin 1993, Chevalier, R.J.F. 1993, p. 699. Citée par Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 411.

dans son principe »⁵¹⁷, d'autre part, il doit justifier de circonstances susceptibles d'en menacer le recouvrement, en indiquant au juge qu'il forme une demande au fond dont le but de faire condamner le dirigeant⁵¹⁸ solidairement avec la société pour le paiement des impôts dus par cette dernière. Toutefois et en l'absence d'un titre exécutoire, une hypothèque légale ne peut être prise sur les biens du codébiteur⁵¹⁹.

Sous-section 3 : La question du cumul des procédures

En principe, le cumul d'actions est surmonté par des règles procédurales bien encrées dans la procédure civile et susceptible d'unir deux instances⁵²⁰. Il s'agit selon les cas soit de la *litispendance*, qui est établie dès lors que plus d'une instance est présentée au tribunal ayant les mêmes parties, la même cause et le même objet, soit de la *connexité*, qui est « *la corrélation entre deux instances telle que la solution de l'une doive nécessairement influencer sur la solution de l'autre* »⁵²¹.

A la lecture de l'article 155 du C.P.F., il apparaît qu'il n'est pas interdit d'intenter l'action en responsabilité contre le dirigeant si d'autres actions l'ont déjà été. En d'autres termes, l'action sur la base de cet article est indépendante des autres procédures pouvant être déclenchées à l'encontre du dirigeant⁵²² soit que celles-ci soient des procédures civiles ou commerciales (1) soit qu'il s'agisse de procédures pénales (2).

Paragraphe 1 : Le cumul avec les procédures civiles ou commerciales

A la différence des dispositions des droits français et marocain qui ne permettent pas l'engagement de l'action en responsabilité fiscale contre le dirigeant qui est déjà tenu, en vertu d'autre dispositions, au paiement des dettes sociales, l'article 155 du

⁵¹⁷ Michel DOUAY, *La responsabilité fiscale solidaire des dirigeants de sociétés (LPF, art. L. 267) : cinquante ans de mise en œuvre par la DGFIP*, op. cit., n° 29.

⁵¹⁸ *Ibid.*

⁵¹⁹ Cass. com., 3 oct. 2006, Mallavergne : R.J.F. 01/2007, n° 84. Citée par Michel DOUAY, *préc.*

⁵²⁰ V. arts. 53 et s. du C. pr. civ. adm.

⁵²¹ Jean-Christophe BOUCHARD, *La responsabilité fiscale du dirigeant*, Gaz. Pal, 26 sept. 2000, n° 270, n° 39.

⁵²² Philippe RAIMBOURG et Martine BOIZARD (sous la direction de), *Ingénierie financière, fiscale et juridique*, Dalloz-Action, 2006-2007, p. 1275, n° 85.21.

C.P.F. permet une condamnation des dirigeants suite à une action de l'administration fiscale même en cas d'existence d'autres poursuites sur la base de leur responsabilité civile, d'une action à leur encontre pour insuffisance d'actifs⁵²³ ou même lorsqu'ils sont tenus de plein droit au passif social en leur qualité d'associé. Ces actions ont pour objet de réparer les agissements fautifs des dirigeants qui ont conduit à la cessation des paiements de la société qu'ils dirigent. Ainsi un possible cumul est permis entre ces différentes procédures. En effet, un dirigeant peut être condamné au paiement de dommages-intérêts sur la base d'une autre action en responsabilité en plus d'être obligé à payer les dettes fiscales restées impayées par la société, en application de la responsabilité fiscale.

Cette exception à la règle de droit commun du non-cumul de l'action en responsabilité et l'action en comblement de passif permet à l'administration fiscale d'échapper au concours des autres créanciers de la société⁵²⁴, elle se trouve ainsi placée dans une situation avantageuse lui permettant le recouvrement des impositions. Selon la jurisprudence française, il est permis au fisc d'engager l'action à l'encontre du dirigeant sans attendre la clôture de la procédure collective pour insuffisance d'actif⁵²⁵.

Paragraphe 2 : Le cumul avec les procédures pénales

1 Indépendance des procédures

Il peut arriver que les faits reprochés au dirigeant puissent donner lieu à la fois à des poursuites pénales et à l'application des mesures prévues par les dispositions relatives à la responsabilité fiscale. Ces mêmes faits ou des faits identiques sont susceptibles d'être qualifiés à la fois d'infraction pénale et de faute relevant de l'article 155 C.P.F.

L'action en responsabilité est d'une nature patrimoniale, spécifique au droit fiscal indépendante des procédures relevant du droit pénal⁵²⁶ qui sont de nature

⁵²³ V. pour l'action pour insuffisance d'actifs les arts. 578 C. com. pour la S.A.R.L et 715 bis 23 C. com. pour la S.P.A.

⁵²⁴ Philippe RAIMBOURG et Martine BOIZARD, *op. cit.*, p. 1275.

⁵²⁵ Cass. com., 3 mai 1995, n° 812 D, Guérin, R.J.F. 8-9/1995, n° 1024. Citée par Gérard LEGRAND, *op. cit.*, p. 142.

⁵²⁶ Lamy droit du dirigeant d'entreprise, *op. cit.*, n° 525-124.

répressive. En ce sens, La Cour française de cassation a très clairement démontré que l'action en responsabilité fiscale de l'article L. 267 du L.P.F.F. n'a ni la même cause, ni le même objet, ni le même demandeur que celle mise en œuvre devant la juridiction pénale pour l'application des sanctions pour fraude fiscale⁵²⁷. La première, action civile, nécessite de faire la preuve de l'existence de manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation répétée des obligations fiscales de la société contribuable ayant rendu impossible le recouvrement des impôts dus par elle, alors que la seconde, intentée devant les juridictions pénales, pose préalablement comme condition la condamnation du dirigeant de la personne morale en cause, voire de leurs complices⁵²⁸. De plus, la mise en œuvre de la responsabilité fiscale n'exige pas la démonstration de la mauvaise foi du dirigeant et de l'établissement de la preuve du caractère intentionnel des manquements reprochés à ce dernier⁵²⁹.

2 Conséquences de l'indépendance des procédures

La difficulté posée par l'indépendance de la procédure pénale et la procédure relative à la responsabilité fiscale est de voir émerger des instances parallèles car, en application du principe de l'indépendance, l'administration garde la faculté d'engager l'action en responsabilité alors même qu'un dépôt de plainte en matière fiscale a été effectué par elle⁵³⁰.

1.1 Principe :

L'engagement d'une procédure pénale n'a pas d'influence sur l'issue du litige civil, en conséquence, une décision de non-lieu ou de relaxe n'empêche pas l'administration fiscale de prouver que le dirigeant avait failli d'une façon répétée à des obligations fiscales⁵³¹. En effet, la Cour française de cassation considère les deux actions comme distinctes et dès lors, « *que le principe de l'autorité de la chose jugée au*

⁵²⁷ Cass. crim., 22 mai 1975, n° 92-38.274, Lascombes, bull. crim., n° 129. ; Cass. crim., 13 oct. 1986, n° 86-90.179, Tissier et Coulon, R.J.F. 11/1987, n° 1181; Bull. crim. 281. Cité par Gérard LEGRAND, *op.cit.*, p. 190.

⁵²⁸ Lamy droit du dirigeant d'entreprise, *op. cit.*, n° 525-128.

⁵²⁹ Lamy droit du dirigeant d'entreprise, *op. cit.*, n° 525-132.

⁵³⁰ Lamy droit du dirigeant d'entreprise, *op. cit.*, n° 525-140.

⁵³¹ *Ibid.*

pénal n'a pas vocation à s'appliquer »⁵³², le juge civil pouvant toujours relever une faute distincte de celle visée par la loi pénale sans pour autant violer l'autorité de la chose jugée⁵³³.

1.2 Exception :

S'agissant de la constatation des manœuvres frauduleuses et lorsque les mêmes faits caractérisent en même temps la fraude constituant l'objet de la plainte pénale et le fondement de la demande en paiement sur la base de la responsabilité fiscale du dirigeant, la Cour française de cassation fait application de l'adage selon lequel « *le criminel tient le civil en l'état* ». Dès lors, le juge du fond est fondé, dans ce cas précis, à surseoir à statuer dans l'attente de la décision de la juridiction pénale⁵³⁴. Cette solution est tout à fait compréhensible car une issue favorable d'une des instances aurait pour effet de rendre l'autre sans intérêt, dès lors, le but des deux actions porte strictement sur la même créance.

Sous-section 4 : Prononcé de la solidarité

Si le juge constate que les conditions prévues par l'article 155 C.P.F. sont réunies, celui-ci doit prononcer la solidarité fiscale des dirigeants sociaux avec la société défaillante. Quelle est la nature de cette solidarité ? Quels sont les effets du jugement sur le dirigeant ?

Paragraphe 1 : Généralité sur la solidarité

1 La solidarité de droit commun

La solidarité est une notion issue du droit civil. Ce mécanisme a ensuite été utilisé par toutes les autres branches du droit, tant par le droit public que privé. Mais malgré cette migration, il n'existe pas de définition propre à ces branches autre que celle du droit civil. La solidarité peut être soit conventionnelle soit légale. Il est clair que la responsabilité fiscale n'a pas comme source une convention mais la loi ; à ce titre, il

⁵³² Cass. com, 13 janv. 2009, n° 07-21.680.

⁵³³ Cass. 2^{ème} civ., 14 janv. 1987, n° 85-15.866, Bull. civ. II, n° 13, p. 8. Citée dans Lamy droit du dirigeant d'entreprise, *préc.*.

⁵³⁴ Cass. com., 2 fév. 1988, n° 86-17.357. Citée par Gérard LEGRAND, *op.cit.*, p. 143.

s'agit d'une solidarité légale. La loi admet deux types de solidarités : la solidarité active et la solidarité passive. Une autre possibilité née d'une construction de la doctrine et de la jurisprudence existe : l'obligation *in solidum*. La *solidarité active*⁵³⁵ est une modalité qui permet à l'un quelconque des créanciers pluraux de réclamer la totalité de la dette⁵³⁶ ; la *solidarité passive*⁵³⁷ est une modalité qui permet au créancier de réclamer la totalité de la dette à l'un quelconque des débiteurs pluraux⁵³⁸ ; enfin, l'obligation *in solidum*, qualifiée de solidarité imparfaite, est l'obligation de plusieurs personnes tenues chacune pour le tout envers le créancier, alors qu'il n'existe entre elles aucun lien de représentation⁵³⁹. Elle constitue une exception à la loi et au principe selon lequel la solidarité ne se présume pas⁵⁴⁰.

Le recours de la loi au mécanisme de solidarité tourne, généralement, autour de trois fondements : la communauté d'intérêt entre certains débiteurs (par exemple les co-emprunteurs de la même chose), la sanction (par exemple entre les condamnés, coauteurs ou complices d'un même crime ou délit) ou le souci de renforcement du crédit (par exemple entre signataires d'effets de commerce)⁵⁴¹.

2 La solidarité en droit fiscal

Le droit fiscal n'est pas en reste, il prévoit aussi des solidarités. « *L'autonomie et le réalisme du droit fiscal ne doivent pas constituer un prétexte commode pour nier l'unité fondamentale du droit et ignorer les autres branches de celui-ci. En l'absence, d'une part, de volonté claire en sens opposé, d'autre part, de nécessité absolue, le droit*

⁵³⁵ V. arts. 218 à 221 C. civ.

⁵³⁶ Jean CARBONNIER, *Droit civil : les biens, les obligations*, P.U.F., 2004, p. 2495.

⁵³⁷ V. arts. 222 et s. C. civ.

⁵³⁸ Jean CARBONNIER, *préc.*

⁵³⁹ V. obligation « *in solidum* » in Raymond GUILLIEN et Jean VINCENT, *op. cit.*, p. 398.

⁵⁴⁰ V. art. 217 du C. civ.

⁵⁴¹ F. TERRE, P. SIMLER et Y. LEQUETTE, *Droit civil : les obligations*, Dalloz, 7^{ème} édition, 1999, n° 1153, p. 1042.

fiscal s'il se réfère à une notion civiliste doit être réputé renvoyer à la définition civiliste de cette notion »⁵⁴².

Mais le droit fiscal ne se contente pas de reprendre les mécanismes civilistes, il les aménage et les adapte, tout particulièrement en matière de responsabilité solidaire dans le paiement de l'impôt⁵⁴³ : la solidarité entre époux en matière d'impôt sur le revenu⁵⁴⁴, la solidarité du cessionnaire d'un fonds de commerce avec le cédant ou ses ayants droits⁵⁴⁵, la solidarité du propriétaire du fonds de commerce avec l'exploitant pour le paiements des impôts de toute nature liés à l'activité exercée dans ce fonds de commerce⁵⁴⁶.

La solidarité fiscale est dominée par le caractère d'ordre public de prélèvement fiscal. L'administration fiscale doit disposer de garantie sur le patrimoine du contribuable et de techniques efficaces de recouvrement de l'impôt. Mais si celui-ci s'avère défaillant, la loi a institué des mécanismes de solidarité au profit du fisc. Dans ce cadre là, la solution peut s'expliquer par la faveur pour l'intérêt général, à moins que ce soit par la morale de la fable : « *Quoniam nominor leo...* »⁵⁴⁷.

Paragraphe 2 : Nature de la solidarité prononcée contre le dirigeant

On peut tout d'abord écarter la solidarité active car la responsabilité fiscale ne peut pas mettre en œuvre ce type de solidarité car elle concerne un créancier (l'administration fiscale) qui dispose de plusieurs débiteurs (la société et le dirigeant). La doctrine reste divisée quant à considérer que la responsabilité fiscale met en œuvre une solidarité ou pas. Selon les premiers, la responsabilité fiscale met en œuvre une solidarité qui se rapprocherait plus de l'obligation *in solidum*. Pour cette partie de la doctrine, il est fondamental dans la solidarité « véritable » que les engagements

⁵⁴² Concl. Chahid NOURAÏ sous CE, 4 mars 1991, req. n° 97 595, D.F. 991, c. 2285.

⁵⁴³ Anne-Laury LEQUIEN, *op. cit.*, p. 41.

⁵⁴⁴ Art. 376-1) du C.I.D.

⁵⁴⁵ Art. 373 du C.I.D.

⁵⁴⁶ Art. 374 du C.I.D.

⁵⁴⁷ Pierre CATALA et François TERRE, *op. cit.*, n° 1153, p. 1044.

solidaires concernent une dette unique, ayant le même objet et, surtout, la même cause. Or, le dirigeant dans la responsabilité fiscale, même s'il est tenu à une chose semblable à celle à laquelle la société est obligée, c'est-à-dire la dette fiscale, il n'en reste pas moins que la cause de son engagement est différente. En effet, alors que la dette de la société a pour source l'activité de celle-ci, celle du dirigeant née à raison de comportements actifs ou passifs constitutifs de faute dans l'exécution des obligations fiscales de la personne morale⁵⁴⁸. Cette position a été critiquée.

Selon certains auteurs, on n'est pas en présence de plusieurs dettes, une propre au dirigeant et une concernant la société, mais le dirigeant est tenu de l'obligation fiscale de la société. En plus, la jurisprudence ne fait application de l'obligation *in solidum* que lorsqu'il existe un vide législatif et afin de favoriser la garantie de remboursement d'un débiteur⁵⁴⁹. Selon ces mêmes auteurs, la notion de solidarité comme une qualification juridique au sens stricte, ne peut être retenue dans le cadre de la responsabilité fiscale que dans un sens « commun » de multiplication de débiteurs⁵⁵⁰. En effet « *la responsabilité fiscale ne crée pas un rapport d'obligation qui viendrait se joindre à celui déjà existant entre la société et l'administration fiscale. Elle joint directement l'administration et le dirigeant en négligeant la société. La responsabilité fiscale ne peut être mise en œuvre que si la société défaille. C'est-à-dire quand elle ne peut pas payer* »⁵⁵¹. « *Il s'agit d'une modification juridique du débiteur par la loi sous contrôle judiciaire* »⁵⁵². Les cas de solidarité légale fiscale prévus par les textes sont appliqués directement sans procès. Ce n'est pas le cas pour la responsabilité fiscale qui a besoin de l'intervention de l'autorité judiciaire pour éventuellement décider de la solidarité⁵⁵³. La solidarité ainsi prononcée s'analyse en une condamnation à caractère civil qui trouve sa source dans le jugement⁵⁵⁴.

⁵⁴⁸ G. BLANLUET et J.-P. LE GALL, *op. cit.*, n° 13.

⁵⁴⁹ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 295 et 296.

⁵⁵⁰ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 301.

⁵⁵¹ *Ibid.*

⁵⁵² Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 304.

⁵⁵³ Emmanuel DUNET, *op. cit.*, p. 379.

⁵⁵⁴ Lamy droit du dirigeant d'entreprise, *op. cit.*, n° 525-265.

Paragraphe 3 : Distinction avec la solidarité prononcée en cas de fraude fiscale

Il y a lieu ici de distinguer entre la responsabilité fiscale sur le fondement de l'article 155 C.P.F. et la solidarité instituée par l'article 303, paragraphe 7 du C.I.D. En effet, celui-ci prévoit une solidarité prononcée à titre de sanction à l'égard d'une personne ou d'une société condamnée à une même infraction de fraude fiscale. Le code pénal admet la responsabilité pénale de la personne morale. Le dirigeant est susceptible d'être condamné comme complice ou coauteur⁵⁵⁵ ou comme auteur principal. L'article 303 du C.I.D. prévoit, comme c'est le cas pour la responsabilité fiscale, une solidarité dont le but est de sanctionner des comportements. La ressemblance s'arrête là car les comportements sanctionnés par l'article 303 sont considérés comme des infractions, ce qui n'est pas le cas concernant les dispositions de l'article 155.

L'application de la responsabilité fiscale à l'encontre du dirigeant nécessite l'intervention d'un jugement, ce n'est pas le cas pour la solidarité fiscale du complice de fraude fiscale qui est appliquée sans l'intervention d'un jugement. Il y a lieu de distinguer entre le jugement qui prononce la complicité de fraude fiscale et la solidarité fiscale. Le jugement qualifie une personne de complice, la solidarité fiscale n'est qu'une conséquence non fondée sur le jugement lui-même mais sur la loi.

Paragraphe 4 : Effet du jugement de solidarité

La décision de justice prononçant la responsabilité fiscale du dirigeant constitue le titre exécutoire sur le fondement duquel le receveur des impôts aura la possibilité d'exercer tout acte de poursuite, que celui-ci soit de droit commun ou prévu par le droit fiscal⁵⁵⁶.

L'exécution du jugement sera précédé par sa signification, celui-ci passera en force de la chose jugée après l'expiration du délai prévu pour exercer les voies de recours par le dirigeant. Dès lors que le jugement est devenu exécutoire,

⁵⁵⁵ Selon la doctrine pénaliste, un coauteur est considéré avoir, à la différence du complice, eu un rôle déterminant dans la réalisation de l'infraction.

⁵⁵⁶ Lamy droit du dirigeant d'entreprise, *préc.*.

l'administration fiscale pourra engager les poursuites à l'encontre du dirigeant après la signification d'un commandement de payer.

Sous-section 5 : La prescription de l'action

Aucun délai n'est prévu par l'article 155 C.P.F. pour la mise en œuvre de l'action en responsabilité à l'encontre d'un dirigeant. Néanmoins, le comptable public doit agir avant que la dette fiscale ne soit atteinte par la prescription de l'action en recouvrement au profit de l'entreprise dont le dirigeant est poursuivi. Pour ce faire, le comptable public doit impérativement obtenir une condamnation avant l'acquisition de cette prescription⁵⁵⁷. Autrement dit, si la dette fiscale du débiteur principal, c'est-à-dire de la société, est prescrite, l'action ne peut être engagée contre le débiteur potentiel, c'est-à-dire le dirigeant, même assigné, et dont la responsabilité n'est pas encore prononcée⁵⁵⁸. En effet, la responsabilité fiscale de l'article 155 n'est pas de droit mais elle doit être prononcée par le juge, de ce fait, il n'existe pas de solidarité entre la personne morale et le dirigeant avant l'intervention de la décision de justice. Selon la Cour française de cassation et à titre indicatif, les poursuites engagées contre le dirigeant ne peuvent interrompre le cours de la prescription à l'égard de tous les codébiteurs solidaires⁵⁵⁹.

Le juge devant lequel la responsabilité du dirigeant est engagée, pour apprécier si l'action fondée sur l'article 155 C.P.F. est prescrite ou non, se réfère au régime de droit commun de la déchéance de l'action en recouvrement prévu à l'article 159 du C.P.F.⁵⁶⁰. Celui-ci prévoit que « *les receveurs qui n'ont mené aucune poursuite contre un contribuable dans un délai de quatre ans consécutifs, à partir du jour de l'exigibilité des droits, perdent le recours et sont déchus de toute action contre ce contribuable* », ce délai peut toutefois être prorogé par « *la signification d'un des actes de poursuites ci-après, commandement ; avis à tiers détenteur ; saisie ou toute procédure similaire qui*

⁵⁵⁷ Dossiers pratiques Francis Lefebvre, *op. cit.*, p. 715, n° 4914.

⁵⁵⁸ Michel DOUAY, *La responsabilité fiscale solidaire des dirigeants de sociétés (LPF, art. L. 267) : cinquante ans de mise en œuvre par la DGFIP*, *op. cit.*, n° 23.

⁵⁵⁹ Cass. com. 23 février 1993, n° 337 P, Thévenot, R.J.F. 12/93, n° 732. Cité dans Dossiers pratiques Francis Lefebvre, *préc.*

⁵⁶⁰ Pour le droit français, v. arts L. 274 et L. 275 du L.P.F.F.

interrompt la prescription de quatre ans prévue ci-dessus » en lui substituant automatiquement la prescription civile.

La Cour française de cassation⁵⁶¹ considère acquise la prescription au bénéfice du dirigeant dès lors :

- qu'un sursis à statuer suite à une question préjudicielle est sans incidence sur l'exigibilité des impositions dues par la société ;
- que le juge n'est pas tenu de surseoir à statuer que si la question préjudicielle présente un caractère sérieux ;
- aucun effet ne touche la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société en cas de suspension de l'action engagée contre le dirigeant ;
- la garantie découlant de l'action en responsabilité ne fait pas naître au profit du trésor une créance nouvelle sur le dirigeant.

Il y a lieu de noter aussi que la production des créances à une procédure de faillite, qui constitue selon la Cour française de cassation une véritable demande en justice⁵⁶², est interruptive de prescription, elle fait courir à partir de son dépôt une nouvelle prescription de même nature et de même durée pour l'action en recouvrement⁵⁶³.

En cas de contestation par le redevable légal de l'impôt relative à l'assiette, le juge saisi pour l'application de la responsabilité fiscale à l'encontre du dirigeant doit examiner l'opportunité d'un sursis à statuer, en attendant l'issue du litige sur la régularité de l'imposition, qui peut avoir une influence sur la responsabilité encourue par le dirigeant⁵⁶⁴.

⁵⁶¹ Cass. com., 31 octobre 2006, n° 04-15.720 ; Cass. com., 31 octobre 2006, n° 04-15.497. Cité dans Lamy droit du dirigeant d'entreprise, *op. cit.*, n° 525-245.

⁵⁶² Lamy droit du dirigeant d'entreprise, *op. cit.*, n° 525-248.

⁵⁶³ *Ibid.*

⁵⁶⁴ Lamy droit du dirigeant d'entreprise, *op. cit.*, n° 525-249.

L'article 155 C.P.F. met en place une procédure exorbitante du droit commun qui peut être mise en œuvre par le receveur des impôts contre le dirigeant, permettant ainsi un recouvrement de la dette fiscale qui n'a pas pu l'être à l'encontre de la société. Mais force est de constater que cet article recèle beaucoup d'ambiguïtés, notamment autour des questions liées à la compétence juridictionnelle et à la forme de la procédure à suivre, le rendant par conséquent difficile d'application.

CONCLUSION

Les dispositions consacrées par l'article 155 du C.P.F. mettent en place, en faveur de l'administration fiscale et sous le contrôle du juge, une action afin de recouvrer les impôts dus par les sociétés, ayant été éludés à cause de manœuvres frauduleuses ou l'inobservation répétée des obligations fiscales. Elle est engagée par les services des impôts contre les dirigeants dans le seul souci d'un recouvrement effectif.

Toutefois, sous cette apparence de clarté, les dispositions de l'article 155, tel l'article L. 267 du L.P.F.F., n'en cachent pas moins des incohérences qui dissimulent la véritable nature de cette action et créent une illusion autour d'elle. Des concepts tels que la responsabilité, la solidarité, la personnalité morale subissent des distorsions entre leurs définitions principielles et leur utilisation au sein de cet article. Le législateur bafoue des principes et des qualifications juridiques qu'il est censé garantir pour rechercher un débiteur plus solvable⁵⁶⁵. La responsabilité fiscale reste malgré cela, ou à cause de cela, une action redoutable, mais dont l'efficacité sur le terrain pourrait faire défaut à cause des incohérences et des incertitudes qui entourent les dispositions de l'article 155 C.P.F.

Il s'agit d'une procédure qui est actuellement méconnue ou mal comprise, mais qui peut être mise au goût du jour avec la clarification de son régime juridique, notamment, en ce qui concerne la juridiction compétente pour statuer et la procédure applicable.

Cependant, il faut considérer, d'une part, la situation du dirigeant qui peut voir sa responsabilité tantôt engagée sur le terrain du droit commun, tantôt sur le terrain dérogatoire du droit commun et parfois concernant les mêmes faits. Car à la différence des législateurs français et marocain⁵⁶⁶, la responsabilité fiscale du dirigeant, en droit

⁵⁶⁵ Emmanuel DUNET, *op. cit.* pp. 13 et 14.

⁵⁶⁶ V. art. 98 du Dahir n° 1-00-175 du 3 mai 2000 portant promulgation de la loi n° 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques, B.O. n° 4800 du 1^{er} juin 2000, p. 357.

algérien, peut être engagée même si celui-ci est déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition, ce qui permet, en théorie, un cumul de procédures et de sanctions, d'où peut résulter une complication du régime des responsabilités. Ce lourd fardeau qui pèse sur le dirigeant est encore alourdi par une responsabilité fiscale présumée qui ne prend pas en considération la complexité de l'organisation et les réalités de l'entreprise, en particulier celles de grande taille, où la prise de décision est diluée à travers chaque niveau hiérarchique. Cette responsabilité doit être liée à une direction effective de la société et ne plus être rattachée uniquement à la détention de la qualité de dirigeant. D'autre part, une action individuelle de l'administration fiscale contre le dirigeant, en particulier, en cas de liquidation ou de redressement judiciaire de la société, risque de remettre en cause le principe d'égalité de la masse, ce qui pourrait nuire aux créanciers ordinaires de celles-ci qui seraient privés du patrimoine du dirigeant en cas de clôture de la procédure pour insuffisance d'actif.

Un amendement des dispositions de l'article 155 C.P.F. est plus que nécessaire afin de donner tout son essor à l'action en responsabilité fiscale. Cet amendement devra prendre en compte la préservation d'une certaine cohérence entre le régime juridique de la responsabilité fiscale et celui propre aux différents cas de responsabilité du dirigeant, d'une part, ainsi qu'une prise en considération des règles applicables en cas de faillite ou de redressement judiciaire, particulièrement, le principe d'égalité de la masse, d'autre part. Enfin, le législateur doit veiller à assurer une bonne réception de la règle de droit dont « *les modes d'expression [...] peuvent nuire à sa diffusion* »⁵⁶⁷, pour ce faire, il est primordial d'améliorer le langage du droit.

Du point de vue des dirigeants, qui se soucient plus par leur responsabilité pénale que par celle touchant leur patrimoine, les sommes colossales que peut mettre à leur charge le fisc peut signer la fin de leur carrière et donc à « une mort professionnelle » prématurée, ce qui sonne comme une mise en garde à cette catégorie, en particulier, ceux qui utilisent l'écran de la personnalité morale pour se soustraire à d'éventuelles poursuites. La responsabilité fiscale met en branle, dans ce cadre là, l'illusion d'une hypothétique protection du dirigeant, organe de la société et dépourvu d'une existence propre en dehors de celle-ci. Néanmoins, cet organe constitue le cœur

⁵⁶⁷ François TERRE, *Introduction générale au droit*, Dalloz, 5^{ème} éd., 2000, n° 406, p. 438.

battant de l'entreprise dont le régime de responsabilité doit être « irrigué » avec attention et en adéquation avec l'ampleur des risques inhérents à l'acte d'entreprendre.

BIBLIOGRAPHIE

1. OUVRAGES GENERAUX :

A. OUVRAGE GENERAUX EN LANGUE FRANÇAISE : (PAR ORDRE ALPHABETIQUE)

- Jean ALEXANDRE, *Droit fiscal algérien*, O.P.U., 1984.
- Fawzia BENBADIS, *La saisine du juge administratif*, O.P.U., 1985.
- Tayeb BELLOULA, *Responsabilité pénale des dirigeants*, Alger, éd. Dahlab, 1997.
- Amar BENTOUMI, *Naissance de la justice algérienne*, Casbah-éditions, 2010.
- M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, *Manuel de finances publiques*, L.G.D.J., 5ème éd.
- Jean-François BULLE, *Le mémento du dirigeant : S.A.R.L. et S.A.*, Paris, Groupe Revue Fiduciaire, 3ème éd., 1999, 640 p.
- Pierre Jean CARBONNIER, *Droit civil : les biens, les obligations*, P.U.F., 2004.
- Pierre CATALA et François TERRE, *Procédure civile et voies d'exécution*, P.U.F., 1ère éd., 1965.
- Gérard CORNU, *Linguistique juridique*, Montchrestien-Delta, 2ème éd., 2000.
- C. DAVID, O. FOUQUET et autres, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 4ème éd., 2003, 1085 p.
- M. DE JUGLAR, B. IPPOLITO, J. DUPICHOT, *Traité de droit commercial*, Montchrestien, 1982.
- Mireille DELMAS-MARTY, *Droit pénal des affaires*, t. 2, P.U.F., 3ème éd., 1990.
- Michel DOUAY, *Le recouvrement de l'impôt*, L.G.D.J., 2005, 223 p.
- Dossiers pratiques Francis LEFEBVRE, *Contentieux fiscal (réclamations, sursis de paiement, recours juridictionnels, Modèles et formulaires)*, novembre 2002.
- Daniel FASQUELLE, Anne MEDINA et autres, *Droit de l'entreprise 2006-2007*, Lamy, 1498 p.
- Y. GUYON, *Droit des sociétés*, Economica, 1991.
- Yves GUYON, *Droit des affaires, t. 1, Droit commercial général et sociétés*, Economica-Delta, 12ème éd., 2003.
- J. GROSCLAUDE, P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Dalloz, 3ème éd., 2004, 341 p.
- Etienne-Jean LAPASSAT, *La justice en Algérie : 1962-1968*, Etudes maghrébines, Armand Colin, 1969.

- Barthélémy MERCADAL et Janin PHILIPPE, *Mémento pratique Francis LEFEBVRE : sociétés commerciales 2004*, 1466 p.
- Philippe MERLE, *Droit commercial : sociétés commerciales*, Paris, 7ème éd., Dalloz, 2000, 899 p.
- Vincent NOUZILLE, *La traque fiscale*, éd. Albin Michel, 2000.
- René PASSERON, *Cours de droit algérien*, Imprimerie officielle, Alger, 1947.
- *Précis de fiscalité*, Ministère français de l'économie des finances et de l'industrie, à jour au 5 janv. 1999.
- Philippe RAIMBOURG et Martine BOIZARD (sous la direction), *Ingénierie financière, fiscale et juridique*, Dalloz-Action, 2006-2007, 1363 p.
- Julia REDENIUS-HOEVERMANN, *La responsabilité des dirigeants dans les sociétés anonymes en droit français et droit allemand*, L.G.D.J.-Lextenso éditions, Bibliothèque de droit privé t. 517, 2010,
- G. RIPERT et R. ROBLOT, *Traité de droit commercial*, t. 1, Montchrestien, 1989.
- Mohamed SALAH, *Les sociétés commerciales-tome I, les règles communes-la société en nom collectif-la société en commandite simple*, EDIK, 2005, 418 p.
- P. SERLOOTEN, *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, 8^{ème} éd., 2009.
- François TERRE, *Introduction générale au droit*, Dalloz, 5ème éd., 2000.
- F. TERRE, P. SIMLER et Y. LEQUETTE, *Droit civil : les obligations*, Dalloz, 7ème édition, 1999.
- Jean VINCENT et Serge GUINCHARD, *Procédure civile*, Dalloz, 27ème édition, 2003.

B. OUVRAGES GENERAUX EN LANGUE ARABE : (PAR ORDRE ALPHABETIQUE)

- أحمد أبو الوفا، *أصول المحاكمات المدنية*، الدار الجامعية، بيروت، 1983.
- فارس السبتي، *المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري*، دار هومة، الجزائر، 2008.
- أحمد مسلم، *قانون القضاء المدني: المرافعات أو أصول المحاكمات المدنية*، دار النهضة العربية، بيروت، 1966.

**2. OUVRAGES SPECIAUX
(PAR ORDRE ALPHABETIQUE) :**

- Farhana AKHOUNE, *Le statut du comptable en droit public financier*, Bibliothèque finances publiques et fiscalité, Tome 49, L.G.D.J-Lextenso éditions, 2008.

- M.-C. BERGERES et P. DUPRAT, *Les dirigeants de sociétés : statuts juridique, fiscal et social*, Delmas, 1ère éd, 1994.
- Druon DELOT, *La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise*, Paris, L.G.D.J., 2003, 240 p.
- D. GIBRILA, *Le dirigeant de société : statut juridique, social et fiscal*, Litec, 2005.
- Lamy droit du dirigeant d'entreprise 2005 : Mandataires sociaux et dirigeants salariés – Statuts fiscal et social – Responsabilité civile, pénale et fiscale.
- Lamy droit du dirigeant d'entreprise, mai 2010.
- Gérard LEGRAND, *La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise*, éditions du Juris-Classeur, 2003.

3. ENCYCLOPEDIES ET DICTIONNAIRES : (PAR ORDRE ALPHABETIQUE)

- Nicolas CAYROL, *Procédure devant le tribunal de grande instance*, Rép. pr. civ. Dalloz, juin 2010.
- Dictionnaire fiduciaire fiscal, La Villeguérin éditions, 11^{ème} éd., 1996,
- Dictionnaire petit Larousse, 1980,
- Raymond GUILLIEN et Jean VINCENT, *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 14ème édition, 2003.
- Petit dictionnaire de droit, Dalloz, Paris, 1909.
- Petit Robert 1, société du nouveau littré, 1978.
- Répertoire procédure Civile Dalloz, mai 2011.
- Répertoire sociétés Dalloz, juin 2010.
- R. TERKI et M. CABBABE, *Lexique juridique : français-arabe*, SNED, 1979.

4. THESES DE DOCTORAT :

- Emmanuel. DUNET, *La responsabilité fiscale des dirigeants de sociétés*, Thèse de doctorat, Université Paris II, 1995.

5. MEMOIRES DE MAGISTERE: (PAR ORDRE ALPHABETIQUE)

- Florentina GOLISTEANU, *Le responsabilité des dirigeants des sociétés commerciales*, Mémoire collectif sous la direction de M. Y. CHAPUT, Paris I Panthéon-Sorbonne, 2004-2005.

- Anne-LAURY LEQUIEN, *La solidarité en matière fiscale*, Mémoire pour l'obtention de la 2ème année du Master recherche mention droit des affaires, sous la direction de Marc COTTINI, Université de Lille II, 2003-2004.

6. ARTICLES DE DOCTRINE:

A. ARTICLES DE DOCTRINE EN LANGUE FRANCAISE : (PAR ORDRE ALPHABETIQUE)

- M.-C. BERGERES, *La responsabilité fiscale des dirigeants sociaux*, D.1993, chr, p.199.
- Jean-Christophe BOUCHARD, *La responsabilité fiscale du dirigeant*, Gaz. Pal, 26 sept. 2000.
- Mohamed BOUDERBAL, *Les éléments de l'infraction de fraude fiscale en droit algérien (étude comparé avec le droit français)*, Revue de la Cour suprême, n° spécial (journées d'études du 13 et 14 nov. 2007 sur la fraude fiscale et la contrebande), département de la documentation, 2009.
- Bouziane BOUNADOUR, *La fraude fiscale à la lumière du droit et de la jurisprudence en Algérie*, Revue de la Cour suprême n° spécial (journées d'études du 13 et 14 nov. 2007 sur la fraude fiscale et la contrebande), département de la documentation, 2009.
- Alain COURET, *Le gouvernement d'entreprise : la corporate governance*, D. 1995.
- Pierre COUV RAT, *Les procédures sommaires en matière pénale*, R.I.D.C., vol. 46, n° 2, Avril-Juin 1994.
- M. COZIAN, *La responsabilité fiscale des dirigeants de société*, PA., 24 juin 1998.
- Nathalie DEDESSUS-LE-MOUSTIER, *La responsabilité du dirigeant de fait*, Rev. Soc. 1997.
- Documentation de base, DB12C2252, 30 juin 1994.
- Documentation de base, 12 C 2251, 30 juin 1994.
- Michel DOUAY, *La responsabilité fiscale solidaire des dirigeants de sociétés (LPF, art. L. 267) : cinquante ans de mise en œuvre par la DGFIP*, D.F., n° 10, 11 mars 2010, 210, n° 8.
- *Droit fiscal, Suppression du régime spécial de responsabilité fiscale des gérants majoritaires de SARL*, n° 39, 29 septembre 2005, comm. 645.
- Kamel FENNICHE, *La fraude et l'évasion fiscale*, Revue de la Cour suprême, n° spécial (journées d'études du 13 et 14 nov. 2007 sur la fraude fiscale et la contrebande), département de la documentation, 2009.
- Isabelle GROSSI, *Regard sur les conditions d'exercice de l'action en comblement d'insuffisance d'actif*, Bull. Actu. Lamy sociétés commerciales, juil. 2001.

- Y. GUYON, J.C.P., fasc. 362-1.
- L. HAMIDI, *La responsabilité des dirigeants d'entreprises. L'article 31 nouveau : une hérésie juridique*, revue Idara, n° 2, année 1999.
- Journal Officiel des Débats, 5^{ème} année, n° 307, 12 novembre 2001.
- Rachid KHELLOUFI, *Les procédures d'urgence en matière administrative et le code de procédure civile*, Idara, v. 10, n° 2, 2000.
- Antoine KIRRY et M.-C. MONSALLIER-SAINT MLEUX, *Dirigeant de société et prise de risque*, La Semaine Juridique Entreprise et Affaires , n° 10, 5 mars 2009, 1223.
- La lettre de la D.G.I., n° 30.
- Lettre de la D.G.I., Mr SAÏDANI, *Directeur des recherches et des vérifications parle du secteur informel et expose les moyens susceptibles de le maîtriser*, n° 18, nov. 2004, p. 2.
- B. LE BARS, JCl. Sociétés Traité, fasc. 43-30.
- P. LEGALL et G. BLANLUET, *La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise*, Rev.soc. 1992.
- Zohra OUALITI, *Le contentieux fiscal*, R.C.E., n° spécial : Le contentieux fiscal, éditions du Sahel, 2003.
- J. P. PIZZIO, *La théorie de la gérance de fait a-t-elle un rôle à jouer en matière de responsabilité fiscale du gérant majoritaire de S.A.R.L. ?*, Rev. soc., 1977.
- P.F. RACINE, *Le contentieux de l'assiette et du recouvrement*, R.C.E., n° spécial : le contentieux fiscal, éditions du Sahel, 2003.
- P. F. RACINE, *L'organisation de l'administration fiscale et le contrôle fiscal*, R.C.E, n° spécial : Le contentieux fiscal, éditions du Sahel, 2003.
- Mohamed RAHAL, *De la procédure d'injonction de payer*, Rev. alg., vol. VIII, n° 2, juin 1971.
- M. SAIDANI, *La fraude fiscale*, La lettre de la D.G.I., n° 4, fév. 2000, p. 1.
- Ali SALAHEDDINE, *De quelques aspects du nouveau droit judiciaire algérien*, Rev. alg., vol. VI, n° 2, juin 1969.
- Renaud SALOMON, *Droit pénal fiscal (sept. /nov. 2009)*, D.F., n° 2, 14 janv. 2010, 71.
- Kaddour SATOR, *Les questions de compétence des tribunaux après l'indépendance*, Rev. alg., n° 3, oct. 1964.
- Antoine VIALARD, *Réflexions sur la méthode d'interprétation et d'utilisation du droit civil algérien*, Rev. alg., vol. XVI, n° 2, juin 1979.

- Bachir YELLES CHAUCHE, *Les visites fiscales en Algérie*, in Les Enquêtes fiscales, Actes du colloque « Le droit de visite et de saisie » tenu à la maison du barreau de paris le 13 fév. 2009, Montchrestien-Lextenso éditions, 2010. p. 135.

B. ARTICLES DE DOCTRINE EN LANGUE ARABE : (PAR ORDRE ALPHABETIQUE)

- أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد 98/1.

7. PRINCIPAUX TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES (PAR ORDRE CHRONOLOGIQUE):

A. PRINCIPAUX TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES ALGERIENS

- Ordonnance n° 75-58 du 26 septembre 1975 *portant code civil*, J.O.R.A. n° 78 du 30 septembre 1978, p. 818.
- Ordonnance 75-59 du 26 septembre 1975 *portant code de commerce*, J.O.R.A. n° 110 du 19 septembre 1975, p. 1073.
- Ordonnance n° 75-87 du 30 décembre 1975 *portant adoption des codes fiscaux*, J.O.R.A. n° 104 du 30 décembre 1975, p. 1157.
- Ordonnance n° 76-101 du 9 décembre 1976 *portant code des impôts directs*, J.O.R.A. n° 102 du 22 décembre 1976, p. 1144.
- Ordonnance n° 76-102 du 9 décembre 1976 *portant code des taxes sur le chiffre d'affaires*, J.O.R.A. n° 103 du 26 décembre 1976, p. 1208.
- Ordonnance n° 76-103 du 9 décembre 1976 *portant code du timbre*, J.O.R.A. n° 39 du 15 mai 1977, p. 534.
- Ordonnance n° 76-104 du 9 décembre 1976 *portant code des impôts indirects*, J.O.R.A. n° 70 du 2 octobre 1977, p. 800.
- Ordonnance n° 76-105 du 9 décembre 1976 *portant code de l'enregistrement*, J.O.R.A. n° 81 du 18 décembre 1977, p. 972
- Loi 91-05 du 16 janvier 1995 *portant généralisation de l'utilisation de la langue arabe*, J.O.R.A. n° 3 du 16 janvier 1991, p. 38.
- Décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 *modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce*, J.O.R.A. n° 27 du 27 avril 1993, p. 3.
- Décret exécutif n° 95-55 du 15 février 1995, *portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances*, J.O.R.A. n° 15 du 19 mars 1995, p. 10.

- Ordonnance n° 96-07 du 10 janvier 1996 *modifiant et complétant la loi n° 92-22 du 18 août 1990 relative au registre du commerce*, J.O.R.A. n° 3 du 14 janvier 1996, p. 14.
- Loi 98-02 du 30 mai 1998 *relative aux tribunaux administratifs*, J.O.R.A. n° 37 du 1^{er} juin 1998, p. 7.
- Loi n° 01-21 du 22 déc. 2001 *portant loi de finances pour 2002*, J.O.R.A. n° 79 du 23 décembre 2001.
- Loi 04-08 du 14 août 2004, *relatives aux conditions d'exercice des activités commerciales*, J.O.R.A. n° 52 du 18 août 2004, p. 8.
- Loi 04-15 du 10 novembre 2004 *modifiant et complétant l'ordonnance n° 66-156 du 8 juin 1966 portant code pénal*, J.O.R.A. n° 71 du 10 novembre 2004, p. 8.
- Loi organique n° 05-11 du 17 juillet 2005 *relative à l'organisation judiciaire*, J.O.R.A. n° 51 du 20 juillet 2005, p. 6.
- Décret exécutif n° 06-327 du 18 septembre 2006 *fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale*, J.O.R.A. n° 59 du 24 septembre 2006, p. 6.
- Loi 08-09 du 25 février 2009 *portant code de procédure civile et administratif*, J.O.R.A. n° 21 du 23 avril 2009, p. 3.

B. PRINCIPAUX TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES ETRANGERS

- Ordonnance n° 58-1372 du 29 décembre 1958 *relative à diverses dispositions d'ordre fiscal et douanier*, J.O.R.F. du 31 décembre 1958, p. 12064.
- Loi n° 2001-420 *relative aux nouvelles régulations économiques*, J.O.R.F. du 16 mai 2001, p. 7776. (dite loi N.R.E.)
- Loi n° 2005-842, 28 juillet 2005, J.O.R.F. du 27 juillet 2005, p. 2160. Loi pour la confiance et la modernisation de l'économie.
- Dahir n° 1-00-175 du 3 mai 2000 *portant promulgation de la loi n° 15-97 formant code de recouvrement des créances publiques*, B.O. n° 4800 du 1er juin 2000, p. 357.

8. ARTICLES DE JOURNAUX (PAR ORDRE ALPHABETIQUE)

- N. GRIM., *Dépénalisation de l'acte de gestion, les banquiers tétanisés par le code pénal*, El Watan économie, n° 27 du 10 au 16 oct. 2005, p. 5.
- H. NASSER, *Finances et droit, nos banques entre la gestion des risques et les risques de gestion*, El Watan économie, n° 99 du 9 au 15 avr. 2007, pp. 12 et 13.
- S. BERKOUK, *Après le tout-pénal, l'impunité ?*, El Watan économie, n° 289 du 16 au 22 mai 2011, p. 6.

9. JURISPRUDENCE

A. JURISPRUDENCE ALGERIENNE : (PAR ORDRE CHRONOLOGIQUE)

- C. sup., ch. soc., 23 nov. 1967, Rev. alg., n° 3, vol. V, sept. 1968, pp. 920 et 921.
- C.sup., Ch. adm., 25 Mars 1989, dossier n° 54687, Rev. Jud., n° 3, 1990, p. 202.
- C. Oran, Ch. Adm., n° rôle 03165/07, Glossaire n° 00251.
- C.Sup, Ch. dél. con., 31/12/2008, affaire n° 430229, Rev. C. sup., n° 2, 2008, p. 397.

B. JURISPRUDENCE FRANÇAISE : (PAR ORDRE CHRONOLOGIQUE)

- Cass. com. 11 février 1992, arrêt n° 270 D ; R.J.F. 5/92 n° 747.
- CE, 7ème et 8ème ss-sect., 31 juill. 1992, req. n° 42280, R.J.F. 1992, n° 10, p. 790.
- Com. 27 oct. 1992, Kilicaslan et Kujawwa, R.J.F. 1993.1.76.
- Cass. Com. 23 fév. 1993, n° 337 P, Thévenot, R.J.F. 5/93, n° 732; D. adm., 12 C-6211, n° 101, 30 oct. 1999.
- Cass. com. 1 juin 1993, Chevalier, R.J.F. 1993, p. 699.
- Cass. com., 12 oct. 1993, de Sabran de Ponteves, R.J.F., 1994, p. 65.
- Cass. com., 3 mai 1995, n° 812 D, Guérin, R.J.F. 8-9/1995, n° 1024.
- Cass. com., 8 juil. 1997, n° 1849 P, D.G.I. c/ Marin, R.J.F. 12/97, n° 1178.
- Ca. Paris, 7 Oct. 1997, R.J.D.A., 1/98, n° 55 som.
- Cass. com., 23 nov. 1999, R.J.D.A., 3/00, n° 270.
- Cass. Com., 21 mars 2000, n° 97-18.284, R.J.F. 2000, n° 851.
- Cass. com., 3 oct. 2006, Mallavergne, R.J.F. 01/2007, n° 84.

10. SITE WEB :

- Eric DEREUZE, *Les procédures civiles contentieuses simplifiées en France*, en ligne http://www.droit.univ-paris5.fr/userfiles/file/coopérations/dereuze_fr.pdf, consulté le 18 fév. 2011.

TABLE DES MATIERES

1.2	Le retard dans le dépôt de la déclaration constitue aussi un défaut de déclaration ..	41
1.3	Le défaut de déclaration peut être cumulé avec d'autres manquements.....	42
2	L'insuffisance de déclaration	42
Paragraphe 2 :	Inobservation de l'obligation de paiement	43
Paragraphe 3 :	La condition de manquements répétés	44
Section 2 :	Conditions relatives aux dettes de la société.....	45
Sous-section 1 :	Exigence d'une créance fiscale.....	45
Paragraphe 1 :	Les créances fiscales.....	45
1	Nature des créances fiscales.....	46
2	Etendue des créances visées.....	46
Paragraphe 2 :	Preuve de l'existence de la créance fiscale.....	47
1	Le rôle	48
2	L'avis de mise en recouvrement.....	49
Sous-section 2 :	L'impossibilité du recouvrement et le lien de causalité	49
 DEUXIEME PARTIE : MISE EN ŒUVRE DE LA RESPONSABILITE FISCALE DES DIRIGEANTS DES SOCIETES COMMERCIALES		
53		
CHAPITRE 1.	SPECIFICITE DE LA RESPONSABILITE FISCALE	56
Section 1 :	Fondements de la responsabilité fiscale	56
Sous-section 1 :	Le dirigeant est tenu d'une obligation de garantie.....	57
Paragraphe 1 :	La notion de garantie comme sanction d'un comportement.....	58
1	Sanction de manquements à des obligations liées à la fonction de dirigeant	58
1.1	Le devoir de diligence du dirigeant	59
1.2	L'obligation de contrôle et de surveillance	60
2	Sanction d'un abus ou d'une fraude.....	61
Paragraphe 2 :	L'obligation de garantie comme sûreté personnelle	63
Sous-section 2 :	Le dirigeant est tenu de l'obligation fiscale de la société	64
Section 2 :	Responsabilité fiscale et actions voisines	65
Sous-section 1 :	La responsabilité fiscale et les actions de droit commun tendant au recouvrement des créances envers un tiers-sous débiteur	66
Paragraphe 1 :	L'action paulienne	66
Paragraphe 2 :	L'action oblique.....	67
Paragraphe 3 :	L'action directe.....	67

Sous-section 2 : Les mesures conservatoires	103
Sous-section 3 : La question du cumul des procédures	105
Paragraphe 1 : Le cumul avec les procédures civiles ou commerciales.....	105
Paragraphe 2 : Le cumul avec les procédures pénales.....	106
1 Indépendance des procédures	106
2 Conséquences de l'indépendance des procédures.....	107
1.1 Principe :.....	107
1.2 Exception :.....	108
Sous-section 4 : Prononcé de la solidarité	108
Paragraphe 1 : Généralité sur la solidarité.....	108
1 La solidarité de droit commun	108
2 La solidarité en droit fiscal	109
Paragraphe 2 : Nature de la solidarité prononcée contre le dirigeant.....	110
Paragraphe 3 : Distinction avec la solidarité prononcée en cas de fraude fiscale.....	112
Paragraphe 4 : Effet du jugement de solidarité	112
Sous-section 5 : La prescription de l'action	113
CONCLUSION	116
BIBLIOGRAPHIE	119
TABLE DES MATIERES	128

Résumé

L'Article 155 du code des procédures fiscales instaure une responsabilité solidaire permettant d'atteindre le dirigeant personnellement, lorsque des manœuvres frauduleuses ou l'inobservation répétée des obligations fiscales ont mis en échec le recouvrement des impositions de toute nature et amendes fiscales dues par la société qu'il dirige.

La mise en cause des dirigeants est soumise au contrôle du juge qui s'assure de la réunion de conditions objectives liées aux comportements visés (manœuvres frauduleuses et inobservation répétée des obligations fiscales) et à la dette de la société (dette fiscale, impossibilité du recouvrement et lien de causalité).

La responsabilité fiscale des dirigeants sociaux est spécifique et indépendante des autres actions prévues pour atteindre le dirigeant. Néanmoins, sa nature reste difficile à cerner. Le dirigeant devient débiteur de l'administration fiscale au lieu et place de la société défaillante alors qu'il est un tiers à cette relation. Pour ce faire, seule l'administration fiscale a qualité pour intenter l'action en responsabilité devant le président du tribunal ordinaire. La procédure de droit commun sera appliquée avec le souci de célérité qui permettra d'éviter que le dirigeant organise son insolvabilité.

Si le juge constate que les conditions sont réunies, il prononce la solidarité des dirigeants avec la société défaillante. La décision de justice prononçant la responsabilité fiscale contre le dirigeant constitue le titre exécutoire sur le fondement duquel le receveur des impôts aura la possibilité d'exercer tout acte de poursuite.

Mots clés :

Responsabilité fiscale; Dirigeants sociaux; Droit fiscal; Solidarité fiscale; Recouvrement; Sociétés commerciale; Contentieux fiscale; Administration fiscale.