

Version anonymisée

Traduction

C-613/23 – 1

Affaire C-613/23 [Herdijk] ¹

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

6 octobre 2023

Jurisdiction de renvoi :

Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas)

Date de la décision de renvoi :

6 octobre 2023

Partie requérante :

KL

Partie défenderesse :

Staatssecretaris van Financiën

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN (Cour suprême, Pays-Bas)

CHAMBRE FISCALE

[OMISSIS]

ARRÊT

dans l'affaire opposant

KL (ci-après l'« intéressé »)

au

¹ Il s'agit d'un nom fictif qui ne correspond au nom réel d'aucune partie à la procédure.

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN (secrétaire d'État aux Finances, Pays-Bas)

rendu sur le pourvoi en cassation formé contre l'arrêt [OMISSIS] prononcé le 1^{er} juillet 2021 par le Gerechtshof Den Haag (cour d'appel de La Haye, Pays-Bas) saisi d'un appel interjeté par l'intéressé contre le jugement [OMISSIS] du Rechtbank Den Haag (tribunal de La Haye, Pays-Bas) relatif à la décision tenant l'intéressé pour responsable du rappel de taxe sur le chiffre d'affaires de Farma Cleaning & Services B.V. pour les mois de novembre 2018, décembre 2018, janvier 2019 et février 2019, et du rappel d'impôts sur les salaires pour les mois de décembre 2018, janvier 2019 et février 2019.

1 La procédure en cassation

[Déroulement de la procédure] [OMISSIS]

2 Les circonstances pertinentes en degré de cassation

2.1 L'intéressé était administrateur et actionnaire unique d'une société holding (ci-après la « société holding »). La société holding était, jusqu'au 29 mars 2019, administrateur et actionnaire unique d'une société d'exploitation (ci-après la « société d'exploitation »). À cette date, la société holding a cédé à un tiers les parts qu'elle détenait dans la société d'exploitation.

2.2 La société d'exploitation s'est vu adresser des rappels d'impôts sur les salaires pour les mois de décembre 2018 à février 2019 et des rappels de taxe sur le chiffre d'affaires pour les mois de novembre 2018 à février 2019. Les rappels d'impôts et de taxe ont été assis sur les déclarations faites par la société d'exploitation. La société d'exploitation n'a pas acquitté les rappels d'impôts et de taxe.

2.3 Par décision du 5 juillet 2019, l'Ontvanger van de Belastingdienst (receveur des impôts, Pays-Bas, ci-après le « receveur ») a tenu l'intéressé pour responsable, sur le fondement de l'article 36 de l'Invorderingswet 1990 (loi néerlandaise de 1990 sur le recouvrement des impôts, ci-après la « loi sur le recouvrement »), des rappels d'impôts et de taxe non acquittés. Le receveur a également tenu l'intéressé pour responsable, sur le fondement de l'article 32, paragraphe 2, de la loi sur le recouvrement, des intérêts fiscaux visés dans les rappels d'impôts et de taxe et des frais imputés. Au total, l'intéressé a été tenu responsable d'une somme de 142 852 euros.

2.4 La société d'exploitation a été déclarée en faillite au début de l'année 2020.

3 Le droit national

3.1 Avant de poser les questions préjudicielles qui seront énoncées plus bas sous le titre 6, le Hoge Raad (Cour suprême, Pays-Bas, ci-après la « juridiction de céans ») commencera par exposer les règles pertinentes de droit national, et

poursuivra en rappelant les appréciations portées sur leur fondement par le Gerechtshof (cour d'appel). Les règles de droit pertinentes, c'est-à-dire l'article 36 de la loi sur le recouvrement et les articles 7 à 9 de l'Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 (arrêté d'exécution néerlandais de la loi sur le recouvrement des impôts, de 1990, ci-après l'« arrêté d'exécution sur le recouvrement »), dans la version en vigueur pendant les mois litigieux (de novembre 2018 à février 2019), sont reproduites en annexe au présent arrêt.

3.2 En droit néerlandais, l'administrateur d'une personne morale n'est en principe pas responsable des dettes de cette personne. L'article 36, paragraphe 1, de la loi sur le recouvrement fait exception à ce principe en prévoyant que tout administrateur d'un établissement est en principe solidairement responsable de certaines dettes fiscales de l'établissement, notamment au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires. L'article 36, paragraphes 2 à 8, de la loi sur le recouvrement précise les circonstances dans lesquelles la responsabilité de l'administrateur d'un établissement est engagée. Si l'administrateur d'un établissement est un autre établissement, tous les administrateurs de cet autre établissement sont également solidairement responsables des dettes fiscales de ce premier établissement visées à l'article 36, paragraphe 1, de la loi sur le recouvrement [article 36, paragraphe 5, initio et sous c), de la loi sur le recouvrement].

3.3 Si l'établissement ne peut pas payer ses dettes fiscales, il lui incombe de notifier cette incapacité de paiement au receveur au titre de l'article 36, paragraphe 2, de la loi sur le recouvrement. L'idée de cette obligation de notification est d'informer le receveur à un stade précoce des difficultés de paiement que connaît l'établissement, en lui permettant ainsi de considérer les options à mettre en œuvre à l'égard de l'établissement aux fins du recouvrement. La règle de la notification oblige l'administrateur de l'établissement à agir lorsque l'établissement connaît des difficultés de paiement². Conformément à l'article 36, paragraphe 2, de la loi sur le recouvrement, lu conjointement avec l'article 7, paragraphe 1, de l'arrêté d'exécution sur le recouvrement, la notification doit avoir lieu dans les deux semaines à compter de la date limite de paiement de la taxe. Selon le législateur, le non-respect de l'obligation de notification dans les délais impartis constitue une négligence grave. Afin de faire respecter davantage l'obligation de notification, le législateur a prévu la sanction évoquée ci-dessous au point 3.5 du présent arrêt au cas où cette obligation ne serait pas respectée ou pas de manière conforme³.

3.4 Si la notification évoquée au point 3.3 ci-dessus a eu lieu de manière conforme, l'administrateur n'est responsable au sens de l'article 36, paragraphe 1, de la loi sur le recouvrement, que si le receveur prouve que l'impôt n'a pas été payé à cause d'une mauvaise gestion manifeste imputable à cet administrateur au cours des trois années précédant le jour de la notification (article 36, paragraphe 3,

² Kamerstukken [Documents parlementaires, Pays-Bas] II 1987/88, 20 588, n° 3, p. 97.

³ Kamerstukken [Documents parlementaires, Pays-Bas] II 1987/88, 20 588, n° 3, p. 97 et 98.

de la loi sur le recouvrement). On ne pourra parler de mauvaise gestion au sens de l'article 36, paragraphe 3, de la loi sur le recouvrement que si un administrateur raisonnable, placé dans les mêmes circonstances, n'aurait pas agi comme l'a fait l'administrateur tenu responsable⁴.

3.5 Au cas où la notification visée au point 3.3 du présent arrêt n'a pas eu lieu ou pas de manière conforme (par exemple hors délai), l'article 36, paragraphe 4, première phrase, de la loi sur le recouvrement, présume que l'impôt n'a pas été payé à cause de la mauvaise gestion de l'administrateur au cours des trois années précédant le jour où l'établissement est resté en défaut de payer la taxe. L'administrateur n'est autorisé à renverser cette présomption que s'il prouve que ce n'est pas à cause de lui que l'établissement n'a pas respecté son obligation de notification, ou pas de manière conforme (article 36, paragraphe 4, seconde phrase, de la loi sur le recouvrement). En revanche, l'ancien administrateur, c'est-à-dire celui qui n'était plus administrateur au moment où l'établissement aurait dû s'acquitter de son obligation de notification⁵, est toujours autorisé à renverser cette présomption [article 36, paragraphe 6, de la loi sur le recouvrement, lu conjointement avec l'article 36, paragraphe 5, sous a), de cette loi].

3.6 Un administrateur qui est responsable des dettes fiscales de l'établissement au titre de l'article 36, paragraphe 1, de la loi sur le recouvrement, répond également des frais et intérêts portés au compte de cet établissement en raison du défaut de paiement de l'impôt concerné, si c'est à cause de l'administrateur que ces frais et intérêts sont dus (article 32, paragraphe 2, de la loi sur le recouvrement).

3.7 Conformément à l'article 49, paragraphe 1, de la loi sur le recouvrement, c'est par une décision susceptible de réclamation que le receveur tient un administrateur pour responsable des impôts, frais et intérêts. L'administrateur peut introduire une réclamation contre cette décision. La décision rendue sur la réclamation est susceptible de recours en justice.

3.8 La loi ne permet pas au juge d'atténuer la responsabilité telle qu'elle découle de la loi⁶. La loi ne confère pas non plus cette faculté au receveur.

4 Les appréciations de la cour d'appel

4.1 Le Gerechtshof (cour d'appel) a constaté que la société d'exploitation ne s'est pas acquittée de son obligation de notification au sens de l'article 36,

⁴ Voir arrêts du Hoge Raad du 31 mars 2017 (NL:HR:2017:530, point 3.2.2), et du 12 avril 2019 (NL:HR:2019:576, point 3.5.1).

⁵ Voir Leidraad Invordering 2008 (lignes directrices néerlandaises de 2008 sur le recouvrement), point 36.6.2.

⁶ Voir arrêt du Hoge Raad du 15 mai 2009 (NL:HR:2009:BI3747, point 3).

paragraphe 2, de la loi sur le recouvrement pour les impôts sur les salaires et la taxe sur le chiffre d'affaires dont elle est redevable pour les mois visés au point 2.2 ci-dessus.

4.2 Le Gerechtshof (cour d'appel) a jugé que l'intéressé avait été tenu à tort pour responsable des impôts sur les salaires et de taxe sur le chiffre d'affaires dus pour le mois de février 2019. Elle a motivé son appréciation comme suit.

L'intéressé a démissionné de son poste d'administrateur avec effet au 29 mars 2019. Dès lors que le délai, visé au point 3.3 ci-dessus, imparti pour notifier l'incapacité de payer l'impôt dû pour le mois de février 2019, au plus tard pour le 31 mars 2019, n'avait pas encore expiré à ce moment, il convient de qualifier l'intéressé d'ancien administrateur pour ce mois. C'est la raison pour laquelle le Gerechtshof (cour d'appel) a autorisé l'intéressé, au titre de l'article 36, paragraphes 5 et 6, de la loi sur le recouvrement, à renverser, en apportant la preuve contraire, la présomption légale selon laquelle le défaut de paiement des dettes fiscales était dû à sa mauvaise gestion manifeste. Selon le Gerechtshof (cour d'appel), l'intéressé est parvenu à apporter cette preuve contraire. La société d'exploitation a connu, à partir du milieu de l'année 2017, des difficultés financières de plus en plus importantes, en raison de la disparition, en grande partie, de son principal client. L'intéressé a tenté de réaliser des bénéfices en lançant une nouvelle activité et en investissant à l'étranger, en partie sur fonds propres. L'intéressé a tenté jusqu'au bout de sauver l'activité de la société d'exploitation, et ce surtout dans l'intérêt du personnel. Selon le Gerechtshof (cour d'appel), on ne saurait affirmer qu'un administrateur raisonnable n'aurait pas fait de même dans ces conditions.

4.3 Le Gerechtshof (cour d'appel) considère que c'est en revanche à juste titre que l'intéressé a été tenu pour responsable des dettes d'impôts sur les salaires et de taxe sur le chiffre d'affaires afférentes aux mois de novembre 2018 à janvier 2019. Elle a motivé son appréciation comme suit.

S'agissant des mois de novembre 2018 à janvier 2019, il convient de qualifier l'intéressé d'administrateur en exercice. Pour ces mois, la société d'exploitation n'a pas dûment notifié son incapacité de paiement. Il s'ensuit que le défaut de paiement des dettes fiscales est réputé due à la mauvaise gestion manifeste de l'intéressé. L'intéressé n'a pas établi être exempt de tout reproche dans l'absence de notification. L'intéressé n'est dès lors pas autorisé à renverser, en apportant la preuve contraire, la présomption selon laquelle le défaut de paiement des dettes fiscales a été dû à sa mauvaise gestion manifeste (article 36, paragraphe 4, de la loi sur le recouvrement). L'intéressé est ainsi responsable des dettes fiscales restées impayées de la société d'exploitation nées durant les mois de novembre 2018 à janvier 2019.

4.4 Enfin, le Gerechtshof (cour d'appel) a jugé que l'intéressé ne peut se voir reprocher les intérêts encourus par la société d'exploitation en raison du défaut de paiement des impôts sur les salaires et de la taxe sur le chiffre d'affaires dus pour

les mois de novembre 2018 à février 2019 (article 32, paragraphe 2, de la loi sur le recouvrement). Selon le Gerechtshof (cour d'appel), c'est donc à tort que l'intéressé est tenu pour responsable des intérêts fiscaux portés en compte. Le Gerechtshof (cour d'appel) a considéré à cet égard que l'intéressé a tenté de sauver la société d'exploitation et de maintenir l'emploi du personnel. Selon elle, la société d'exploitation n'a pas payé, non pas parce qu'elle ne le voulait pas mais bien parce qu'elle n'en était pas capable. L'intéressé a, selon le Gerechtshof (cour d'appel), fait le maximum de ce qui pouvait être attendu de sa part dans des circonstances difficiles indépendantes de sa volonté.

Le receveur a renoncé à mettre la responsabilité en cause pour les frais.

4.5 Eu égard aux éléments qui précèdent, le Gerechtshof (cour d'appel) a conclu que c'est à bon droit que le receveur a tenu l'intéressé pour responsable à concurrence d'un montant de 92 394 euros.

5 Examen des moyens

Sur les deuxième et troisième moyens tirés de l'absence de notification de l'incapacité de paiement

5.1 [Les points 5.1 à 5.5 portent sur des moyens rejetés par la juridiction de céans relatifs aux faits et au droit national] [OMISSIS]

Sur le premier moyen tiré du caractère irréfragable de la présomption en cas d'absence de mauvaise gestion manifeste

5.2.1 [OMISSIS]

5.2.2 [OMISSIS] ^{7 8 9 10 11}

5.2.3 [OMISSIS]

Sur le quatrième moyen tiré du principe de proportionnalité

5.3 [OMISSIS]

7 [OMISSIS]

8 [OMISSIS]

9 [OMISSIS]

10 [OMISSIS]

11 [OMISSIS]

6

Le principe de proportionnalité de droit national [article 3 :4 de l'Awb (Code de droit administratif néerlandais)]

5.4 [OMISSIS]¹²

Le principe non écrit de proportionnalité de droit national

5.5.1 [OMISSIS]^{13 14}

5.5.2 [OMISSIS]^{15 16}

Le principe de proportionnalité du droit de l'Union

5.6 Pour autant que le moyen doive également se comprendre comme faisant grief au Gerechtshof (cour d'appel) d'avoir méconnu le principe de proportionnalité du droit de l'Union dans son appréciation à l'endroit de la responsabilité de l'intéressé pour la dette de taxe sur le chiffre d'affaires, il y a lieu de faire valoir ce qui suit.

a) Le régime de la preuve applicable à l'administrateur

5.6.1 Avant de contrôler l'acte au regard du principe de proportionnalité du droit de l'Union, la juridiction de céans commencera par examiner le régime de la preuve applicable à l'administrateur au titre de l'article 36 de la loi sur le recouvrement.

5.6.2 Il ressort de la description que nous avons donnée sous le titre 3 ci-dessus de la règle de l'article 36 de la loi sur le recouvrement qu'il importe de s'acquitter de manière conforme de l'obligation de notification prévue à l'article 36, paragraphe 2, de cette loi. En effet, si l'établissement s'est acquitté de manière conforme de cette obligation de notification, le receveur doit prouver que le défaut de paiement des dettes fiscales de cet établissement est dû à la mauvaise gestion manifeste de l'administrateur. En revanche, si l'établissement ne s'est pas acquitté de cette obligation de notification, ou pas de manière conforme, le défaut de paiement des dettes fiscales concernées est réputé trouver sa cause dans la mauvaise gestion manifeste de l'administrateur. Cette présomption ne peut être renversée que si l'administrateur établit à suffisance que ce n'est pas à cause de lui que [l'établissement] ne s'est pas acquitté de l'obligation de notification ou pas de

¹² [OMISSIS]

¹³ [OMISSIS]

¹⁴ [OMISSIS]

¹⁵ [OMISSIS]

¹⁶ [OMISSIS]

manière conforme. Si l'administrateur ne parvient pas à l'établir, il est responsable de plein droit des dettes fiscales dues (voir point 5.2.2 ci-dessus).

5.6.3 C'est en principe au regard des circonstances qui se présentaient à l'expiration du délai imparti à l'établissement pour notifier au receveur son incapacité de paiement qu'il convient d'apprécier si un administrateur a établi à suffisance que ce n'est pas à cause de lui que cet établissement ne s'est pas acquitté de son obligation de notifier son incapacité de paiement. Si, au regard de ces circonstances, ce n'est pas à cause de l'administrateur, il se peut que des circonstances survenues à un autre moment amènent malgré tout à considérer que c'est bien à cause de l'administrateur ¹⁷.

5.6.4 Il ressort des travaux parlementaires visés aux points 3.3 et 5.2.2 ci-dessus que le législateur a considéré que l'administrateur d'un établissement a connaissance de l'obligation de notification incombant à cet établissement. En règle, si l'administrateur n'a pas connaissance de la règle de la notification, ou si, par inadvertance, il n'a pas pensé à exécuter l'obligation de notification au nom de l'établissement, cela ne suffira pas en règle générale à prouver que ce n'est pas à cause de cet administrateur que l'établissement ne s'est pas acquitté de son obligation de notification. Il en va de même lorsque, du fait d'un séjour à l'étranger ou d'un manque de coopération de la part d'un de ses homologues, l'administrateur a négligé de s'acquitter de l'obligation de notification au nom de l'établissement. Ce n'est dès lors que dans des circonstances exceptionnelles que l'administrateur pourra établir à suffisance que ce n'est pas à cause de lui que l'établissement ne s'est pas acquitté de son obligation de notification. L'on peut songer ici à des cas de figure dans lesquels l'administrateur n'est pas en mesure de s'acquitter de l'obligation de notification visée ci-dessus au nom de l'établissement en raison d'une maladie ¹⁸ ou d'un accident, ou au cas de figure où l'administrateur s'est fié à l'avis d'un tiers qu'il était en droit de tenir pour suffisamment expert en la matière ¹⁹.

5.6.5 Il ressort en substance des considérations développées au point 5.6.4 ci-dessus que ce n'est qu'en cas de force majeure ou s'il s'est fié de bonne foi à l'avis d'un tiers qu'il était en droit de tenir pour suffisamment expert en la matière qu'un administrateur pourra établir à suffisance que ce n'est pas à cause de lui que l'établissement ne s'est pas acquitté de manière conforme de son obligation de notification. Ce sont des circonstances à ce point exceptionnelles qu'il faut considérer qu'en pratique, dans la grande majorité des cas où l'établissement ne s'est pas acquitté de son obligation de notification ou pas de manière conforme, un administrateur ne pourra pratiquement pas apporter la preuve requise. Partant, ce ne sera que très rarement que l'administrateur sera autorisé à apporter la preuve

¹⁷ Voir arrêt du Hoge Raad du 28 septembre 2007 (NL:HR:2007:BA1718, point 3.4).

¹⁸ Voir arrêt du Hoge Raad du 28 septembre 2007 (NL:HR:2007:BA1718, point 3.5).

¹⁹ Voir arrêt du Hoge Raad du 25 mars 2016 (NL:HR:2016:480, point 3.2.3).

contraire pour renverser la présomption selon laquelle c'est à cause de sa mauvaise gestion manifeste que l'établissement n'a pas payé ses dettes fiscales. À la différence de ce qu'elle a jugé dans son arrêt du 21 janvier 2011 (NL:HR:2011:BL0202, point 5.3), la juridiction de céans considère dès lors à présent qu'il est en pratique extrêmement difficile pour l'administrateur d'un établissement qui ne s'est pas acquitté de manière conforme de son obligation de notification d'apporter cette preuve contraire et d'échapper ainsi à la responsabilité pour les dettes fiscales de l'établissement, dont celles relatives à la taxe sur le chiffre d'affaires.

b) L'application de l'article 36 de la loi sur le recouvrement met-elle en œuvre le droit de l'Union ?

5.7 Un mécanisme de responsabilité solidaire tel que celui prévu à l'article 36 de la loi sur le recouvrement participe au recouvrement de montants dus au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires qu'un établissement assujéti au sens de l'article 36, paragraphe 1, de la loi sur le recouvrement n'a pas acquittés dans les délais impératifs établis par la directive 2006/112/CE [du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »)]. Ce mécanisme contribue à assurer l'exacte perception de la TVA au sens de l'article 273 de la directive TVA, conformément à l'obligation établie à l'article 325, paragraphe 1, TFUE. Un mécanisme de responsabilité solidaire tel que celui prévu à l'article 36 de la loi sur le recouvrement relève dès lors du champ d'application de l'article 273 de la directive TVA interprété au regard de l'article 325, paragraphe 1, TFUE²⁰. Il s'ensuit que les droits fondamentaux et les principes de droit consacrés dans l'ordre juridique de l'Union s'appliquent lors de l'application de l'article 36 de la loi sur le recouvrement à des dettes relatives à la taxe sur le chiffre d'affaires. Il est indifférent à cet égard que l'article 36 de la loi sur le recouvrement n'a pas été adopté pour transposer la directive TVA²¹.

c) Appréciation au regard du principe de proportionnalité du droit de l'Union

5.8.1 Le principe de proportionnalité est l'un des principes de droit qu'il incombe aux Pays-Bas de respecter lors de l'application de l'article 36, paragraphe 4, de la loi sur le recouvrement à des dettes relatives à la taxe sur le chiffre d'affaires.

5.8.2 S'agissant du principe de proportionnalité, la Cour a dit pour droit, dans son arrêt du 13 octobre 2022, Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika », C-1/21, EU:C:2022:788 (ci-après l'« arrêt Direktor na Direktsia ») que, s'il est légitime que les mesures adoptées par les

²⁰ Voir arrêt du 13 octobre 2022, Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » (C-1/21, EU:C:2022:788, points 61 et 66).

²¹ Voir arrêt Direktor na Direktsia, point 40.

États membres tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin ²².

5.8.3 À cet égard, la Cour a jugé, dans l'arrêt *Direktor na Direktsia* que des mesures nationales donnant de facto naissance à un système de responsabilité solidaire sans faute ^{*} vont au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor public. Elle a poursuivi en indiquant que faire peser la responsabilité du paiement de la TVA sur une personne autre que le redevable de celle-ci, sans lui permettre d'y échapper en rapportant la preuve qu'elle est totalement étrangère aux agissements de ce redevable doit, dès lors, être considéré comme incompatible avec le principe de proportionnalité. Selon la Cour, il serait manifestement disproportionné d'imputer, de manière inconditionnelle ^{**}, à cette personne la perte de recettes fiscales causée par les agissements d'un tiers assujéti sur lesquels elle n'a aucune influence ²³. Dans cet arrêt, la Cour renvoie à son arrêt du 20 mai 2021, *ALTI* (C-4/20, EU:C:2021:397). Dans ce dernier arrêt, elle a jugé, dans un autre contexte, qu'un État membre est autorisé à tenir une personne pour solidairement redevable de la TVA lorsque, au moment de l'opération effectuée en sa faveur, elle savait ou aurait dû savoir que la taxe due sur cette opération ou une opération antérieure ou postérieure resterait impayée ainsi que de se fonder sur des présomptions à cet égard, à condition que de telles présomptions ne soient pas formulées de manière telle qu'il deviendrait pratiquement impossible ou excessivement difficile pour l'assujéti de les renverser par la preuve contraire et qu'un système de responsabilité sans faute, allant au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor public, serait ainsi établi ²⁴.

5.8.4 La Cour a également dit pour droit, dans l'arrêt *Direktor na Direktsia*, que les circonstances i) qu'une personne autre que le redevable a agi de bonne foi en déployant toute la diligence d'un opérateur avisé, ii) qu'elle a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir et iii) que sa participation à un abus ou à une fraude est exclue constituent des éléments à prendre en compte pour déterminer la possibilité d'obliger solidairement cette personne à acquitter la TVA due ²⁵.

²² Voir arrêt *Direktor na Direktsia*, point 73.

^{*} Ndt : « een systeem van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid » littéralement « un système de responsabilité inconditionnelle ». Voir la suite du raisonnement de la juridiction de céans.

^{**} Ndt : « onvoorwaardelijk aan te spreken ».

²³ Voir arrêt *Direktor na Direktsia*, point 74.

²⁴ Voir arrêt *ALTI*, point 36.

²⁵ Voir arrêt *Direktor na Direktsia*, point 76.

d) Appréciation de l'article 36, paragraphe 4, de la loi sur le recouvrement au regard du principe de proportionnalité du droit de l'Union

5.9.1 Ainsi que nous l'avons indiqué au point 5.6.5 ci-dessus, il est en pratique extrêmement difficile pour l'administrateur d'un établissement qui ne s'est pas acquitté de son obligation de notification, ou pas de manière conforme, d'apporter la preuve contraire permettant de renverser la présomption selon laquelle l'établissement n'a pas acquitté ses dettes fiscales à cause de sa mauvaise gestion manifeste. L'article 36, paragraphe 4, de la loi sur le recouvrement constitue dès lors une mesure nationale qui, dans la grande majorité des cas où l'établissement ne s'est pas acquitté de son obligation de notification, entraîne de plein droit la responsabilité de l'administrateur pour les dettes dues par cet établissement au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires.

La Cour n'indique pas clairement dans sa jurisprudence, notamment dans l'arrêt *Direktor na Direksia*, si la notion de « responsabilité sans faute »* vise dans cette jurisprudence également une responsabilité qui n'est retenue (de facto) de plein droit que dans une certaine catégorie de cas de figure, comme celle de l'administrateur d'un établissement qui ne s'est pas acquitté de son obligation de notification. La question qui se pose est de savoir si l'utilisation de critères pour définir cette catégorie (en l'espèce le critère selon lequel l'établissement ne s'est pas acquitté de son obligation de notification) implique que la responsabilité, même si elle joue, dans ces cas de figure, (de facto) de plein droit, présente néanmoins un caractère conditionnel. L'on pourrait soutenir qu'il y a lieu de considérer que le respect de ces critères correspond au respect d'une condition. Si, en revanche, il faut considérer que la circonstance que la responsabilité est limitée à un certain groupe de personnes ne s'oppose pas à un caractère inconditionnel de cette responsabilité, il y a lieu de faire valoir ce qui suit.

5.9.2 Un texte qui prévoit une responsabilité sans faute va en principe au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor public et elle méconnaît ainsi en principe le principe de proportionnalité du droit de l'Union. Il découle de l'arrêt *Direktor na Direksia* que ce principe est en tout état de cause méconnu lorsque la personne tenue pour responsable « est totalement étrangère aux agissements du redevable » et que les dettes fiscales trouvent leur origine dans des agissements d'un tiers sur lesquels cette personne « n'a aucune influence ». On ne peut toutefois pas dire que l'administrateur d'un établissement n'a aucune influence sur les agissements de l'établissement dont il est administrateur ou qu'il est étranger aux agissements de l'établissement redevable de la taxe. En effet, l'administrateur d'un établissement exerce, en principe, toujours au moins une certaine influence sur les actions ou omissions de cet établissement. La question est toutefois de savoir si ces éléments suffisent à pouvoir conclure qu'une responsabilité en pratique quasiment sans faute de l'administrateur d'un établissement qui n'a pas notifié, ou pas de manière conforme, son incapacité de

* Ndt : « onvoorwaardelijke aansprakelijkheid » littéralement « responsabilité inconditionnelle ».

paiement au receveur, répond au principe de proportionnalité du droit de l'Union. La question se pose surtout de savoir si la règle de l'article 36, paragraphe 4, de la loi sur le recouvrement, qui vise précisément la responsabilité des administrateurs, répond au principe de proportionnalité du droit de l'Union en cas de responsabilité pour des dettes dues au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires, nonobstant le fait qu'il est en pratique extrêmement difficile pour l'administrateur d'un établissement qui ne s'est pas acquitté, ou pas de manière conforme, de son obligation de notification, d'échapper à une responsabilité pour des dettes fiscales de cet établissement, dont les dettes dues au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires (voir point 5.6.5 ci-dessus).

5.9.3 La juridiction de céans formule encore les considérations qui suivent à cet égard. Un élément caractéristique du cas d'espèce est qu'il découle de l'arrêt du Gerechtshof (cour d'appel) que l'on ne peut pas faire grief à l'intéressé d'une mauvaise gestion manifeste au cours de la période pour laquelle l'établissement ne s'est pas acquitté de l'obligation de notification. Selon le Gerechtshof (cour d'appel), on ne saurait en effet dire qu'un administrateur raisonnable n'aurait pas fait de même dans les conditions du cas d'espèce (voir points 4.2 et 4.4 ci-dessus). Il s'ensuit implicitement que l'intéressé a agi de bonne foi en déployant toute la diligence d'un opérateur avisé, qu'il a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir et que sa participation à un abus ou à une fraude est exclue. Ainsi qu'il ressort des développements figurant au point 5.8.4 ci-dessus, il s'agit d'éléments à prendre en compte pour déterminer si, eu égard au principe de proportionnalité du droit de l'Union, l'on peut admettre que l'intéressé est solidairement responsable de la taxe sur le chiffre d'affaires due par l'établissement. La juridiction de céans se demande dès lors si, eu égard à l'arrêt Direktor na Direksia, et notamment à son point 76, ces éléments importent pour répondre à la question visée à la fin du point 5.9.2 ci-dessus.

5.9.4 Compte tenu des développements figurant aux points 5.9.2 et 5.9.3 ci-dessus, il n'est pas certain que l'article 36, paragraphe 4, de la loi sur le recouvrement soit conforme au principe de proportionnalité du droit de l'Union en cas de responsabilité pour des dettes dues au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires. C'est la raison pour laquelle la juridiction de céans posera à la Cour, au titre de l'article 267 TFUE, les questions énoncées sous le titre 6 ci-dessous.

Les autres griefs

5.10 [Ces griefs ne sont pas susceptibles d'entraîner l'annulation de l'arrêt de la cour d'appel] [OMISSIS]

6 Dispositif

La juridiction de céans sollicite la Cour de se prononcer sur les questions en interprétation du droit de l'Union suivantes :

1. Le principe de proportionnalité du droit de l'Union s'oppose-t-il à une règle comme celle de l'article 36, paragraphe 4, de l'Invorderingswet 1990 (loi néerlandaise de 1990 sur le recouvrement des impôts), en vertu de laquelle il est en pratique extrêmement difficile pour l'administrateur d'un établissement qui ne s'est pas acquitté, ou pas de manière conforme, de son obligation de notifier son incapacité de paiement à l'Ontvanger van de Belastingdienst (receveur des impôts, Pays-Bas), d'échapper à la responsabilité pour des dettes fiscales de cet établissement, notamment celles dues au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires ?
2. Importe-t-il de savoir, pour répondre à la première question, si l'administrateur a agi de bonne foi, en ce qu'il a déployé toute la diligence d'un opérateur avisé, qu'il a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir et que sa participation à un abus ou à une fraude est exclue ?

[Formule finale] [OMISSIS]

[OMISSIS]

Annexe : reproduction de l'article 36 de la loi sur le recouvrement et des articles 7 à 9 de l'arrêté d'exécution sur le recouvrement.

Annexe²⁶

1. Article 36 de la loi sur le recouvrement²⁷ :

« 1. Est solidairement responsable des dettes d'impôt sur le salaire, de taxe sur le chiffre d'affaires, de droits d'accise, de taxes à la consommation sur les boissons non alcoolisées, le tabac à mâcher et le tabac à priser, de taxes visées à l'article 1^{er} de la Wet belastingen op milieugrondslag [loi néerlandaise instituant des taxes pour la protection de l'environnement] et de taxe sur les jeux et paris dus par un établissement doté de la personnalité juridique au sens de l'Algemene wet inzake rijksbelastingen [code des impôts du royaume des Pays-Bas] et ayant la pleine capacité juridique, pour autant qu'il soit assujetti à l'impôt sur les sociétés : tout administrateur, conformément aux dispositions énoncées aux paragraphes suivants.

²⁶ Lorsque nous renvoyons dans les notes en bas de page qui suivent aux références de modifications de la législation nationale, il s'agit toujours des références de la dernière modification apportée à la disposition concernée avant les mois auxquels cette disposition s'applique en l'espèce (c'est-à-dire les mois de novembre 2018 à février 2019).

²⁷ Staatsblad [Journal officiel des Pays-Bas] 1990, p. 221, modifié par Staatsblad [Journal officiel des Pays-Bas] 2009, p. 610.

2. Dès qu'il s'avère qu'il ne peut pas payer l'impôt sur le salaire, la taxe sur le chiffre d'affaires, les droits d'accise, la taxe à la consommation sur les boissons non alcoolisées, la taxe à la consommation sur le tabac à mâcher ou le tabac à priser, une des taxes visées à l'article 1^{er} de la Wet belastingen op milieugrondslag [loi néerlandaise instituant des taxes pour la protection de l'environnement] ou la taxe sur les jeux et paris, l'établissement visé au paragraphe 1 est tenu de le notifier par écrit au receveur et, à la demande de ce dernier, de transmettre et de produire des informations et pièces supplémentaires. Tout administrateur est habilité à s'acquitter de cette obligation au nom de l'établissement. Les modalités relatives à la teneur de cette notification, à la nature et à la teneur des informations à transmettre et des pièces à produire, de même qu'aux délais impartis pour procéder à la notification, à la transmission des informations et à la production des pièces sont fixées par ou en vertu d'un arrêté de portée générale.

3. Au cas où l'établissement s'est acquitté de manière conforme de l'obligation qui lui incombe en vertu du paragraphe 2, un administrateur est responsable s'il est établi à suffisance que le défaut de paiement de la dette fiscale est la conséquence d'une mauvaise gestion manifeste qui lui est imputable au cours des trois années précédant le jour de la notification.

4. Au cas où l'établissement ne s'est pas acquitté, ou pas de manière conforme, de l'obligation qui lui incombe en vertu du paragraphe 2, un administrateur est responsable au titre des dispositions du paragraphe 3, étant entendu que le défaut de paiement est présumé avoir eu lieu à cause de lui et que la période de trois années est réputée prendre cours le jour où l'établissement est resté en défaut. Seul est autorisé à renverser cette présomption l'administrateur qui établit à suffisance que ce n'est pas à cause de lui que l'établissement ne s'est pas acquitté de l'obligation qui lui incombe au titre du paragraphe 2.

5. Aux fins de l'application du présent article, on entend notamment par "administrateur" :

a. l'ancien administrateur au cours du mandat duquel la dette fiscale est née ;

b. la personne à l'égard de laquelle il est établi à suffisance qu'elle a défini la gestion de l'établissement ou participé à cette définition comme si elle était administrateur, à l'exception de l'administrateur judiciaire ;

c. lorsque l'administrateur d'un établissement est un établissement au sens de l'Algemene wet inzake rijksbelastingen [code des impôts du royaume des Pays-Bas] : tout administrateur de ce dernier établissement.

6. La seconde phrase du paragraphe 4 ne s'applique pas à l'ancien administrateur.

7. Aux fins du présent article, on entend par impôt ou taxe uniquement l'impôt ou taxe dont l'établissement est redevable, en qualité de personne chargée de la retenue de l'impôt à la source ou en qualité d'entreprise.

8. Au cas où l'administrateur de l'établissement est responsable en application du présent article et ne peut pas procéder au paiement de la dette qui lui incombe à ce titre, les actes juridiques que cet administrateur a accomplis spontanément qui appauvrissent son patrimoine sont susceptibles de nullité et le receveur peut faire valoir cette cause de nullité s'il est établi en suffisance que ces actes juridiques ont été accomplis intégralement ou presque dans ce but. L'article 45, paragraphes 4 et 5, du livre 3 du Burgerlijk Wetboek [code civil néerlandais] s'applique mutatis mutandis. »

2. Article 7 de l'arrêté d'exécution sur le recouvrement²⁸ :

« 1. La notification, visée à l'article 36, paragraphe 2, de la loi, a lieu au plus tard dans les deux semaines suivant le jour où l'impôt dû aurait dû être versé ou acquitté en application de l'article 19 de l'Algemene wet inzake rijksbelastingen [code des impôts du royaume des Pays-Bas], de l'article 89, paragraphe 2 ou 3, de la Wet belastingen op milieugrondslag [loi néerlandaise instituant des taxes pour la protection de l'environnement] ou de l'article 21 de la Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken [loi néerlandaise sur la consommation des boissons non alcoolisées].

2. En cas d'incapacité de paiement relative à un rappel d'impôt émis en raison du fait que l'impôt dû est supérieur à celui qui, d'après la déclaration, a été ou aurait dû être versé ou acquitté, et si ce fait n'est pas imputable au dol ou à une faute lourde de l'établissement, la notification peut avoir lieu, par dérogation au paragraphe 1, au plus tard dans les deux semaines suivant l'expiration du délai fixé par ce rappel.

3. La notification précise les circonstances qui ont entraîné l'absence de versement ou d'acquiescement, dans la déclaration, de l'impôt dû ou l'absence de paiement de celui-ci. »

3. Article 7a de l'arrêté d'exécution sur le recouvrement²⁹ :

« 1. La notification visée à l'article 36b, paragraphe 2, lu conjointement avec l'article 36, paragraphe 2, de la loi, a lieu au plus tard dans les deux semaines suivant le jour où, en application de la décision visée à l'article 49, paragraphe 1, deuxième phrase, la dette due au titre de la responsabilité aurait dû être acquittée.

²⁸ Staatsblad [Journal officiel des Pays-Bas] 1990, p. 223, modifié par Staatsblad [Journal officiel des Pays-Bas] 2013, p. 569.

²⁹ Staatsblad [Journal officiel des Pays-Bas] 2007, p. 573.

2. La notification précise les circonstances qui ont entraîné le défaut d'acquittement de la dette due au titre de la responsabilité. »

4. Article 8 de l'arrêté d'exécution sur le recouvrement ³⁰ :

« L'établissement qui procède à la notification visée à l'article 7 ou 7a est tenu, à l'endroit du receveur :

a. de transmettre les éléments et informations demandés par ce dernier susceptibles de présenter un intérêt pour déterminer la cause de l'incapacité de paiement ou la situation patrimoniale de l'établissement ;

b. de tenir à disposition – à la discrétion du receveur – les livres, registres et autres supports de données ou leur contenu susceptibles de présenter un intérêt pour déterminer la cause de l'incapacité de paiement ou la situation patrimoniale de l'établissement et dont la consultation est demandée à cette fin. »

5. Article 9 de l'arrêté d'exécution sur le recouvrement ³¹ :

« 1. Les obligations visées à l'article 8 sont exécutées dans un délai raisonnable à fixer par le receveur.

2. Les éléments et informations sont transmis de manière claire, catégorique et sans réserve, de manière orale, écrite ou autre, à la discrétion du receveur.

3. La réalisation de copies, d'impressions lisibles ou d'extraits des supports de données tenus à disposition pour consultation ou de leur contenu doit être autorisée. »

Signature de l'arrêt

[OMISSIS]

³⁰ Staatsblad [Journal officiel des Pays-Bas] 1990, p. 223, modifié par Staatsblad [Journal officiel des Pays-Bas] 2007, p. 573.

³¹ Staatsblad [Journal officiel des Pays-Bas] 1990, p. 223, modifié par Staatsblad [Journal officiel des Pays-Bas] 1995, p. 667.