

Ce texte a été publié dans l'ouvrage de la Commission de la CUP (Université de Liège), sous le titre général
« Actualités en droit de l'exécution forcée » (Anthemis, 2009)

L' EXECUTION FORCEE EN DROIT FISCAL

CONTROVERSE ET ACTUALITES

Jean-Pierre BOURS
Chargé de cours à l'U.Lg.- H.E.C.
avocat

SOMMAIRE

Introduction

SECTION 1

Les principes de base : les privilèges du *préalable* et de l'*exécution d'office*

SECTION 2

Fonctions, compétences, pouvoirs et responsabilité du receveur

SECTION 3

Le titre exécutoire. Sa validité

SECTION 4

La prescription du titre exécutoire

SECTION 5

L'étendue du titre exécutoire

SECTION 6

L'efficacité du titre exécutoire

SECTION 7

Les procédures « simplifiées »

Conclusion

INTRODUCTION.

Droit fiscal et droit commun : autonomie ou dépendance ?

1.- La question de savoir dans quelle mesure le droit fiscal peut être qualifié d' « autonome » a suscité de vastes débats.¹ Il ne semble guère contestable qu'il puisse toujours être affirmé, de nos jours, que « toutes les règles du droit commun, fictions comprises, sont applicables au droit fiscal, pour autant que la loi n'en ait pas décidé autrement ».²

Il va de soi que certaines branches du droit fiscal ont acquis plus d'indépendance que d'autres. Les droits de succession et d'enregistrement conservent ce degré d'allégeance au droit civil qui en faisait jadis des matières chères aux enseignants et aux juristes. La matière de l'impôt des sociétés est tout entière inféodée au droit comptable³, ce que confirme l'article 2, §1, 9° CIR : « Les expressions *immobilisations incorporelles, corporelles ou financières, frais d'établissement et stocks et commandes en cours d'exécution* ont la signification qui leur est attribuée par la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises. » Par contre, le domaine de la TVA, parmi d'autres, gagne d'année en année en autonomie sous l'influence du droit fiscal communautaire.

2.- Qu'en est-il en matière de recouvrement ?

Ce domaine est particulièrement sensible. Le souci d'efficacité joue ici un rôle prépondérant. Déjà au niveau de l'enrôlement de l'impôt, des pouvoirs exorbitants ont été consentis aux

¹ T. VERSEE. *Over de beweerde autonomie van het fiscaal recht*. AFT 1965-66, 389 ; J. VAN HOUTTE et I. CLAEYS-BOUUAERT. *Beginselen van het Belgische belastingrecht*. Story-Scientia, 1979, n° 36.

² Cass. 9 juillet 1931. Pas., 1931, I, 218 ; A. TIBERGHIE. *Manuel de droit fiscal*. Kluwer, n° 48.

³ Cass. 20 février 1997. RCJB, 2000, 525, et note D. GARABEDIAN. *Bénéfice comptable et droit fiscal*. Voir aussi : Cass. 20 janvier 2000. FJF, 2000/59.

fonctionnaires taxateurs, à tel point que le « devoir de collaboration » du contribuable entre fréquemment en conflit avec le droit au respect de sa vie privée, ou avec le droit au silence.⁴

Ainsi en va-t-il a fortiori dans la sphère du recouvrement. Faire payer un impôt incontestablement dû est une nécessité plus astreignante encore qu'œuvrer à résorber la fraude. Entre impératifs budgétaires et interpellations parlementaires, l'administration fiscale est mise sous forte pression face à l'augmentation des arriérés impayés.

Des pouvoirs considérables lui ont donc été impartis, depuis les privilèges du préalable et de l'exécution d'office, jusqu'aux techniques d'exécution « simplifiées ». Ces particularités ne vont pas sans poser de nombreux problèmes, dans les domaines du respect des droits du contribuable, et du nécessaire contrôle par les autorités judiciaires. Il est peu de matières où la Cour constitutionnelle ait été aussi sollicitée que celui du recouvrement. Aussi a-t-on vu se succéder, voire coexister, forces centrifuges et forces centripètes, les premières tendant à accroître l'autonomie du droit fiscal du recouvrement, et les dernières à le ramener vers le droit commun, par souci de respect des droits de l'administré.

Le droit fiscal n'est pas le seul à bénéficier de mesures de faveur en ce domaine. Le droit de la sécurité sociale, sur plus d'un point, connaît des dispositions similaires : privilèges du préalable et de l'exécution d'office, notifications notariales, mesures spécifiques en cas de cessions de fonds de commerce, responsabilité des mandataires de sociétés.⁵

SECTION 1. Les principes de base : les privilèges du préalable et de l'exécution d'office

⁴ J.-P. BOURS. *Etendue et limites, tant en Belgique qu'à l'étranger, des pouvoirs d'investigation du fisc belge*. In : Actualités en Droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure. Commission Université-Palais. Université de Liège. Anthémis, 2009, pp. 77 et ss.

⁵ P. MAISETTI. *Recouvrement des cotisations de sécurité sociale : nouveaux moyens d'action*. JTT, 2007, pp. 165 et ss ; F. GEORGES. *Analyse critique des prérogatives des créanciers fiscaux et sociaux dans la pratique notariale*. In : L'endetté, le notaire et l'avocat. Revue du notariat belge, juillet-août 2009, 495.

3.- Pratiquement insaisissable lorsqu'il est débiteur, l'Etat créancier d'impôt ne pouvait, pour d'évidentes raisons pratiques, s'astreindre à solliciter du pouvoir judiciaire un titre exécutoire chaque fois que naît une dette fiscale.

D'où ce double privilège dont l'Etat s'est doté en la matière : privilège du *préalable* et privilège de *l'exécution d'office*. *Préalable* : l'administration a pouvoir de se conférer à elle-même le titre nécessaire, sans recours aux tribunaux. *Exécution d'office* : le titre dont elle s'est dotée peut être rendu immédiatement exécutoire.⁶

En matière d'impôt sur le revenu, ce double privilège est consacré par l'article 298 CIR : « Pour l'impôt et pour les précomptes, en principal, additionnels et accroissements, (...) ainsi que pour les amendes, **les rôles sont formés et rendus exécutoires** par le dirigeant de l'administration en charge de l'établissement de l'impôt ou par le fonctionnaire délégué par lui. » Les articles 128 à 136 de l'AR d'exécution du CIR donnent de plus amples précisions sur la façon dont doivent être tenus les rôles. L'article 136 dispose que : « Aussitôt que les rôles sont rendus exécutoires, il en est adressé des extraits aux redevables intéressés. » Ce sont les « avertissements extraits de rôle », notifiant aux contribuables leur dette d'impôt.

En matière de TVA, la taxe est normalement due dès accomplissement des opérations imposables. C'est ce que précisent les articles 17, pour les livraisons de biens, 22, pour les prestations de services, 24, pour les importations, et 25septies CTVA, pour les acquisitions intracommunautaires de biens. Pour des raisons de facilité, l'article 53 CTVA diffère toutefois la date du paiement jusqu'au moment prévu pour la rentrée de la déclaration. De plus amples précisions sur ce point sont données à l'article 19 de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée. L'hypothèse du défaut de paiement est visée par l'article 85 CTVA : « En cas de non-paiement de la taxe, des intérêts, des amendes fiscales et des accessoires, une **contrainte** est décernée par le fonctionnaire chargé du recouvrement; **elle est visée et rendue exécutoire** par le directeur régional de l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines ou par un fonctionnaire désigné par lui (...). »

⁶ N. PIROTTE. *Le recouvrement fiscal*. Kluwer, 2000, 3 ; J.-P. BOURS et N. PIROTTE. *Le titre exécutoire en droit fiscal*. In : *L'exécution en question. De executie ter discussie*. Bruylant, 1993, 81 ; M. LOYENS. *De invordering van de directe belastingen*. Bruylant, 2005, 1 ; M. NIHOUL. *Les privilèges du préalable et de l'exécution d'office. – Pour une relecture civile et judiciaire à l'aide du droit commun de l'exécution*. La Charte, 2001 ; P. GOFFAUX. *L'inexistence des privilèges de l'administration et le pouvoir d'exécution forcée*. Bruylant, Collection de la Faculté de droit de l'ULB, 2002.

La contrainte est donc l'équivalent, dans le domaine de la TVA, de ce qu'est l'« avertissement extrait de rôle » en matière d'impôt sur le revenu. Ni l'un ni l'autre ne requièrent le moindre recours aux tribunaux.

4.- Ces deux privilèges ont leurs corollaires.

L'Etat pouvant se doter lui-même d'un titre, de surcroît exécutoire, l'on ne pouvait laisser le contribuable sans défense face à des prétentions parfois non fondées. Aussi l'administré peut-il contester ce titre, par la voie d'une réclamation devant le directeur des contributions en matière d'impôt sur le revenu, ou d'une opposition à contrainte devant le tribunal en matière de TVA. De plus, l'introduction de semblable recours a pour effet de suspendre l'exigibilité de l'impôt contesté, en application des articles 409, 410 et 377 CIR, et 89bis CTVA (voir infra).

Ces privilèges du préalable et de l'exécution d'office, complétés par diverses mesures facilitant les procédures de recouvrement fiscal (notamment en matière de compensation ou de saisie-arrêt) placent souvent le contribuable, et parfois même des tiers saisis, dans des situations inconfortables, où leurs droits apparaissent fragiles. Les cours et tribunaux, épaulés par la Cour constitutionnelle, ont tenté de rétablir l'équilibre entre les droits respectifs du poursuivant et du poursuivi (infra).

5.- L'administration fiscale peut-elle se constituer partie civile devant les juridictions répressives ?

Il va de soi, d'abord, que l'administration fiscale peut se constituer partie civile entre les mains d'un juge d'instruction, ce qui a pour effet de déposséder le parquet de son pouvoir d'appréciation quant à l'opportunité des poursuites.⁷ T. AFSCRIFT fait cependant valoir que cette constitution n'est recevable, que pour autant que la plainte soit revêtue de la signature personnelle du ministre des Finances, ceci « en l'absence de disposition légale

⁷ Cass. 14 février 2001. FJF, 2004/99.

autorisant un fonctionnaire à ester en justice pour des actes de procédure autres que les recours en matière fiscale. »⁸

L'administration peut-elle demander devant les juridictions répressives la réparation du dommage résultant d'infractions fiscales ? S'il s'agit de demander, à la juridiction saisie, que soit prononcé un jugement condamnant l'inculpé au paiement de l'impôt que l'infraction lui a permis d'éviter, la réponse est certainement négative en matière d'impôt sur le revenu, l'Etat disposant du pouvoir d'enrôler lui-même.

En matière de TVA, la réponse est tout aussi négative, en tout cas si une contrainte a été décernée. Dans un arrêt du 15 février 2000, la Cour de cassation a décidé que, si tel n'était pas le cas, la TVA éludée du fait de l'infraction peut constituer en même temps le dommage, de sorte que ce dernier peut être recouvré par voie de constitution de partie civile.⁹ Il paraît difficile d'approuver cet arrêt. Il était loisible à l'administration de décerner contrainte sans avoir à attendre la fin du litige pénal, de sorte que le préjudice qu'elle subit est le fait de sa propre inertie ; il y a donc absence de lien causal.¹⁰

L'administration peut-elle se prévaloir du préjudice résultant du fait que le droit d'enrôler l'impôt est prescrit ? Non : « Le dommage subi par l'Etat du fait qu'un impôt n'a pu être enrôlé dans les délais, trouve dans la forclusion une cause juridique propre qui rompt tout lien causal entre ce dommage et le délit. »¹¹

Quand une demande en indemnisation d'un préjudice sera-t-elle fondée ? Lorsque l'administration sera à même de démontrer l'existence d'un préjudice, dont le montant est distinct de celui de l'impôt et des amendes. Un préjudice moral ? Non : les autorités publiques ne sont pas recevables à postuler la réparation d'un dommage moral du fait d'infractions pénales, car, à l'égard de la puissance publique, le préjudice moral est réparé par la condamnation pénale du prévenu ; la demande en réparation du préjudice moral est de la compétence du ministère public.¹² Il faudrait donc établir l'existence d'un préjudice

⁸ T. AFSCHRIFT. *Le rôle du fisc dans la procédure pénale*. RGCF 2006, p. 288.

⁹ Cass. 15 février 2000. FJF 2000/95.

¹⁰ Dans le même sens : J.-P. BOURS et N. PIROTTE. *Loc. cit.* p. 86 ; N. PIROTTE. *Op. cit.* p. 14.

¹¹ Cass. 8 septembre 1999. FJF 1999/243.

¹² Appel Liège, 16 mai 1989. *Pas.*, 1989, II, 24 ; F. KONING. *L'action civile de l'administration devant le juge pénal*. Act. Fisc. 1999, n° 38/3 ; J.-P. MAGREMANNE, M. MARLIÈRE, D. LAMBOT et B. de CLIPPÉ. *Le contentieux de l'impôt sur les revenus*. Kluwer, 2000, 736.

totale­ment spécifique, dont on comprendrait mal qu'il soit présenté, comme ce fut déjà le cas, comme « résultant de l'obligation de l'administration fiscale de s'organiser pour rechercher des fraudeurs, et déterminer le montant des impôts éludés, ce qui entraîne des charges de personnel importantes »¹³ ou encore comme découlant de « la nécessité de déposer plainte ou de faire une dénonciation auprès du procureur du Roi, de suivre le déroulement ultérieur de la cause, et d'attendre la décision définitive sur l'action publique afin de pouvoir apporter la preuve de la fraude fiscale ». ¹⁴ Dans aucune de ces hypothèses, la demande ne paraît fondée : l'administration fiscale est un service public, institué par la loi dans le but précis de veiller au recouvrement des impôts ; il relève du fonctionnement normal de ce service de devoir déposer des plaintes et suivre le déroulement de procédures diverses. Tout au plus pourrait-on admettre que la constitution soit déclarée fondée à concurrence d'un euro symbolique.¹⁵

SECTION 2. Fonctions, compétences, pouvoirs et responsabilité du receveur

A. Les « comptables » de l'Etat

6.- Premier du chapitre IV consacré aux « ordonnateurs et comptables », l'article 59 de l'AR du 17 juillet 1991 portant coordination de la loi sur la comptabilité de l'Etat dispose que : « La perception des deniers de l'Etat ne peut être effectuée que par un comptable du Trésor, et en vertu d'un titre légalement établi. »

7.- L'article 298 CIR fait très clairement la distinction entre les fonctionnaires en charge de l'établissement de l'impôt et ceux qui le sont du recouvrement. Son paragraphe premier

s'exprime comme suit : « Pour l'impôt et pour les précomptes, en principal, additionnels et accroissements, (...) ainsi que pour les amendes, les rôles sont formés et rendus exécutoires par le dirigeant de l'administration **en charge de l'établissement de l'impôt** ou par le fonctionnaire délégué par lui. » Et son second paragraphe : « Les contraintes sont décernées par les fonctionnaires **chargés du recouvrement**. » Ce sont ces derniers qui sont les « ordonnateurs et comptables » visés par les articles 59 et 66 susdits. Des précisions complémentaires les concernant sont données aux articles 137 et suivants AR/CIR. Article 137 : « (...) les impôts sur les revenus et les précomptes sont payables au receveur des contributions directes compétent, ci-après dénommé le receveur. » Article 147 : « Les poursuites sont directes ou indirectes: les premières visent les redevables dénommés au rôle ou leur représentant, les secondes sont dirigées contre les tiers en vertu du recours autorisé par la loi. Les unes et les autres s'exercent ensuite de contraintes individuelles ou collectives décernées par les receveurs détenteurs des rôles, ou par ceux qui sont chargés d'opérer les recouvrements pour le compte de leurs collègues précités. »

Le Code de la TVA s'exprime à son tour comme suit, en son article 85, déjà cité : « En cas de non-paiement de la taxe, des intérêts, des amendes fiscales et des accessoires, une contrainte est décernée **par le fonctionnaire chargé du recouvrement**; elle est visée et rendue exécutoire par le directeur régional de l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines ou par un fonctionnaire désigné par lui (...). »

B. Les compétences des receveurs

8.- Il suit de ce qui précède que les compétences des receveurs sont légalement limitées à la perception des impôts et de leurs accessoires.

Statuant en matière d'amende pénale, soit dans un domaine où les poursuites pour le recouvrement sont intentées, au nom du procureur du Roi, par le directeur de l'enregistrement et des domaines, la Cour de cassation, en un arrêt du 20 juin 2002, a pu décider que : « En vertu de l'article 59 de l'AR du 17 juillet 1991 portant coordination de la loi sur la comptabilité de l'Etat, la perception des deniers de l'Etat ne peut être effectuée que par un comptable du trésor, et en vertu d'un titre légalement établi. Le receveur, fonctionnaire

comptable de l'administration, est en principe compétent pour le recouvrement de l'amende sur la base du titre légal qui l'a imposé, c'est-à-dire la décision prononcée. La circonstance qu'il n'est pas expressément précisé dans l'acte de recouvrement que les poursuites sont faites au nom du procureur du Roi, est sans incidence sur la validité de ces poursuites. »¹⁶

Par contre, il a été à plusieurs reprises rappelé que « le receveur n'ayant pas qualité à agir dans le cadre d'une action en justice tendant au paiement, non pas d'impôt, mais de dommages et intérêts », la demande introduite à sa requête doit être déclarée irrecevable.¹⁷ Ainsi en irait-il d'une action visant à faire condamner l'administrateur d'une société coopérative à payer une indemnité d'un montant correspondant aux impôts impayés dus par cette dernière.¹⁸ Un arrêt de la Cour de cassation du 30 avril 2009 s'est prononcé dans le même sens, à propos d'une action visant à faire condamner une société absorbante à payer les impôts dus par une société absorbée.¹⁹ Et il résulte d'un arrêt rendu par la même Cour le 1^{er} février 2002 qu'un receveur n'est pas plus compétent pour citer en faillite.²⁰ Il ne le serait pas non plus pour intenter une action paulienne ou oblique.²¹ Semblables procédures doivent être introduites au nom de l'Etat belge.

C. Les pouvoirs des receveurs

9.- En ses articles 315 à 338bis, sous l'intitulé « Investigations et contrôle », le Code des impôts sur les revenus énumère les moyens d'investigation dont disposent les agents de l'administration **chargés de l'établissement de l'impôt**. Le Code de la TVA contient des dispositions qui, sans être identiques, sont similaires (articles 61 à 63).

A l'encontre du contribuable lui-même, ces moyens sont d'ordres divers :

¹⁶ Cass. 20 juin 2002. RGCF 2003, 83.

¹⁷ Cass. 30 mai 1997. Pas., 1997, I, n° 248 ; Trib. Bxlles, 4 mai 2007. FJF 2008/30.

¹⁸ Trib. Bxlles, 4 mai 2007. FJF 2008/30.

¹⁹ Cass. 30 avril 2009. FiscalNet.

²⁰ Cass. 1^{er} février 2002. FJF 2003/4.

²¹ A. CLAES. *Le recouvrement de dettes fiscales auprès de tiers : action paulienne, action oblique, responsabilité des dirigeants et liquidateurs...* RGCF, 2003, p. 6 ; A. DELEU et N. BOUVERET. *La place de l'action oblique au sein de la procédure fiscale.* RGCF, 2007, p. 321 ; B. VANERMEN. *Principes inzake invordering van directe belastingen.* In : *Fiscaal executierecht.* Anvers, Intersentia, 2003, p. 92.

- a) obligation impartie au contribuable de communiquer « tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant (des) revenus imposables » (315 CIR ; voir 315 bis pour les systèmes informatisés ; voir aussi 61 CTVA) ;
- b) obligation plus générale de communiquer tous renseignements demandés par l'administration (316 CIR ; voir aussi 62 CTVA) ;
- c) libre accès aux locaux professionnels « à toutes les heures où une activité s'y exerce », de même qu'à tous autres locaux « où des activités sont effectuées ou sont présumées être effectuées » (319 CIR ; voir aussi 63 CTVA).

Les agents chargés de l'établissement de l'impôt disposent en outre de moyens d'investigation à l'égard de tiers. Ces moyens sont les suivants :

- a) possibilité de recueillir auprès des tiers des attestations écrites (art. 322 et 323 CIR et 62 CTVA);
- b) possibilité d'exiger d'eux la production de tous renseignements jugés nécessaires (mêmes articles);
- c) possibilité d'entendre des témoins (voir les articles 325 et 326 CIR, offrant des garanties au contribuable dans cette hypothèse, sans équivalent dans le code de la TVA).

Mais les pouvoirs des fonctionnaires taxateurs sont limités par la restriction de l'article 318 CIR, qui n'a pas non plus son équivalent dans les autres codes fiscaux : « (...) l'administration n'est pas autorisée à recueillir, dans les comptes, livres et documents des établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne, des renseignements en vue de l'imposition de leurs clients. » C'est ce texte qui est le fondement du « secret bancaire fiscal » belge, et qui est cause de ce que la Belgique n'a, comme le Luxembourg et l'Autriche, adhéré que sous réserves à la Directive européenne du 3 juin 2003 « en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts », ceci avec pour conséquence récente que notre Royaume s'est trouvé inscrit quelques mois sur la liste grise des paradis fiscaux, avant de s'engager à éradiquer son « secret bancaire », et de revoir plusieurs conventions préventives de double imposition, dans le sens d'une transmission réciproque d'informations sur demande.

Il reste qu'aussi longtemps que l'article 318 CIR n'est pas, d'une manière ou d'une autre, partiellement ou en totalité, abrogé, les fonctionnaires taxateurs en matière d'impôt sur le

revenu ne peuvent interroger les organismes de crédit aux fins d'obtenir des renseignements concernant leurs clients.²²

10.- Jusqu'à l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 12 décembre 1996, aucun des codes fiscaux ne contenait de dispositions précisant quels étaient les pouvoirs des **receveurs** dans le domaine de l'investigation.

Cette lacune a été comblée par l'article 2 de l'arrêté royal du 12 décembre 1996 « portant des mesures en matière de lutte contre la fraude fiscale et en vue d'une meilleure perception de l'impôt », qui a inséré dans le CIR un article 319 bis libellé comme suit : « Les fonctionnaires **chargés du recouvrement** disposent de tous les pouvoirs d'investigation prévus par le présent Code en vue d'établir la situation patrimoniale du débiteur pour assurer le recouvrement des impôts et des précomptes dus en principal et additionnels, des accroissements d'impôts et des amendes administratives, des intérêts et des frais. »

Depuis l'entrée en vigueur de cette disposition, soit le 10 janvier 1997, les receveurs ont donc, aux fins d'établir la situation patrimoniale d'un contribuable débiteur, les mêmes pouvoirs que ceux impartis aux fonctionnaires taxateurs par les articles 315 à 338 bis, ceci tant à l'encontre de l'administré lui-même que des tiers : demandes de renseignements, libre accès aux locaux professionnels, possibilité de recueillir auprès des tiers des attestations écrites et de leur adresser des demandes de renseignements, possibilité d'entendre des témoins.

11.- Suite à l'entrée en vigueur de ce texte, une question s'est immédiatement posée : les pouvoirs du receveur sont-ils limités, de la même manière que ceux du fonctionnaire taxateur, par la disposition de l'article 318 CIR : interdiction, à tout le moins pour l'instant, de collecter des informations sur leurs clients auprès des banques et des organismes de crédit ?

Doctrine et jurisprudence se sont affrontées sur la question. Les partisans de la limitation aux pouvoirs des receveurs arguaient du renvoi général fait par l'article 319 bis aux dispositions relatives aux pouvoirs des agents taxateurs, ce renvoi incluant l'article 318 qui en limitait

²² Sur toute cette problématique : J.-P. BOURS. Loc. cit. pp. 100 et ss.

l'étendue. Les travaux préparatoires de l'arrêté royal de décembre 1996 paraissent par ailleurs appuyer cette interprétation, dans la mesure où le Conseil d'Etat avait sollicité des explications complémentaires, qui se sont bornées à établir un parallèle entre pouvoirs d'investigation des fonctionnaires taxateurs et des fonctionnaires receveurs.²³ Les partisans d'une extension des pouvoirs des receveurs faisaient valoir, quant à eux, que l'article 318 relatif au secret bancaire ne rendait celui-ci applicable qu'aux fonctionnaires désireux d'obtenir des renseignements « en vue de l'imposition de tiers », non aux fonctionnaires soucieux « d'établir la situation patrimoniale du débiteur ». Il eut d'ailleurs été absurde d'interdire à des receveurs, investis de la mission de faire payer un contribuable, d'interroger son banquier afin d'obtenir un état de fortune.²⁴ Des décisions totalement contradictoires ont été prononcées sur la question.²⁵

La cour d'appel de Liège avait, quant à elle, trouvé manière de contourner le problème. Désireuse de réformer la décision du tribunal de Liège du 9 octobre 2002 donnant gain de cause à la banque,²⁶ elle avait invité les parties à s'expliquer sur l'applicabilité en l'espèce de l'article 877 du Code judiciaire. Après réouverture des débats, tant l'administration que la banque avaient fait valoir que mettre en œuvre l'article 877 CJ contreviendrait au principe dispositif, les parties souhaitant toutes deux que le litige soit tranché sur base de l'article 319 bis CIR.

Par arrêt daté du 28 novembre 2003, la cour a refusé de se prononcer sur base de cette disposition, faisant valoir que l'article 877 CJ permettait, lui, et sans controverse possible, d'interroger la banque, et que le raisonnement prenant en considération ce texte ne pouvait être considéré comme tenu en méconnaissance du principe dispositif, les parties n'ayant pas le pouvoir de restreindre le rôle, nécessairement actif, du juge instruisant le procès civil.²⁷ Cet arrêt a été cassé.

²³ M. DAUBE. *De l'obligation, dans le chef d'une banque, de fournir les renseignements sollicités par le receveur sur la base de l'article 319bis CIR*. JLMB, 2005, 968 ; M. ELOY. *Le secret bancaire fiscal est-il opposable aux fonctionnaires chargés du recouvrement ?* L'Echo du 11 avril 2006.

²⁴ E. MERCIER. *Les pouvoirs d'investigation du receveur des contributions face aux banques*. JLMB, 2005, 979.

²⁵ En faveur de la limitation : Trib. Liège, 9 octobre 2002. FJF 2003/254 ; Rb. Hasselt, 4 octobre 2006. FJF 2007/142. En faveur de l'extension : Trib. Anvers, 13 février 2004. Fiscologue n° 9877, p. 10, confirmé en appel par Anvers, 7 février 2006, Fiscologue n° 1020, p. 4 ; Comm. Charleroi 4 novembre 2003. JLMB, 2005, 963.

²⁶ FJF 2003/254.

²⁷

12.- Le législateur est finalement intervenu afin de mettre un terme à la controverse. L'article 8 de la loi-programme du 27 décembre 2006 a complété comme suit l'article 319 bis : « Les pouvoirs des fonctionnaires chargés du recouvrement visés à l'alinéa 1^{er} s'exercent également **sans les limitations** prévues à l'égard des établissements visés à l'article 318. » Voilà qui est clair. Le Code de la TVA contient une disposition similaire, l'article 63bis, laquelle n'a jamais posé problème, le secret bancaire n'étant pas reconnu en cette matière.

D. La responsabilité des receveurs

13.- Consacré à la responsabilité des receveurs, l'article 66 de l'AR du 17 juillet 1991 portant coordination de la loi sur la comptabilité de l'Etat s'exprime comme suit : « Tout comptable est responsable du recouvrement des capitaux, revenus, droits et impôts dont la perception lui est confiée. Avant d'obtenir décharge des articles non recouverts, il doit faire constater que le non-recouvrement ne provient pas de sa négligence, et qu'il a fait en temps opportun toutes les diligences et poursuites nécessaires. Quand un comptable a été forcé en recette, et qu'il a payé de ses deniers les sommes dues et non renseignées, il est subrogé de plein droit dans les créances et privi12 51bqu'Tles Tm(créaR2 doances et privi12,ej0:0007 Tc -(e)TjI2 0 0 1213es .d 2197 Tm(çr

des excès de pouvoir dont ils se rendraient coupables. Ainsi en irait-il d'une saisie pratiquée en violation des dispositions légales, voire même de tentatives précipitées de faire payer un impôt contesté.

Dans un jugement du 2 novembre 2006, le tribunal de première instance de Mons a estimé que « doit être tenue pour constituant une voie de fait une lettre comminatoire par laquelle le receveur de l'enregistrement affirme, sans autre forme de procès, qu'il est dû par un justiciable une somme donnée à titre de droits d'enregistrement et d'amende, et qu'il est fermement invité à les payer dans le mois, mais qui ne fait pas invitation au contribuable de marquer son accord sur les montants en question et ne l'informe pas des possibilités de contestation. »²⁸

SECTION 3. Le titre exécutoire. Sa validité.

A. Fait générateur et titre exécutoire

15.- La naissance de toute dette fiscale suppose la réunion de deux conditions préalables : l'existence d'un texte légal d'abord, la survenance d'un fait générateur ensuite.

L'article 170 de la Constitution, posant le principe de la légalité de l'impôt, stipule : « Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi. » Ce principe est évidemment fondamental, même s'il est parfois mis à mal, notamment dans l'hypothèse de dispositions légales d'ordre fiscal prétendant rétroagir.

Une fois remplie la condition de l'existence d'une disposition légale, encore faut-il, pour qu'un impôt soit exigible, qu'il y ait survenance d'un « fait générateur ».

Celui-ci peut être de natures diverses : encaissement d'un revenu, rentrée d'une déclaration, livraison d'un bien ou prestation d'un service, dévolution successorale, etc. C'est ici qu'une

²⁸ Trib. Mons, 2 novembre 2006. FJF 2008/59.

grande différence existe entre les impôts sur le revenu (impôts directs) et la TVA (impôt indirect).

16.- En matière d'impôts sur le revenu

Il était difficilement imaginable de situer le fait générateur de l'impôt sur le revenu au moment de la perception du revenu lui-même. En effet, cet impôt est calculé sur base d'un tarif progressif par tranche, de sorte que la détermination de son montant ne se peut imaginer avant la fin de la période imposable, soit au moment où l'on peut déterminer le quantum du revenu annuel imposable. Le fait générateur a donc été reporté au-delà même de la date impartie pour rentrer la déclaration : il se situe au moment où, l'impôt ayant été enrôlé, c'est-à-dire « inscrit au registre », le rôle a été rendu exécutoire. L'article 413 CIR précise que : « Les impôts directs et le précompte immobilier portés au rôle conformément à l'article 304 sont exigibles à la date à laquelle le rôle a été rendu exécutoire. » Et l'article 138 AR/CIR dispose que : « Le receveur ne peut exiger le paiement des impôts sur les revenus et des précomptes que s'ils sont dus en vertu d'une déclaration (NB : pour les précomptes) ou en vertu d'un rôle rendu exécutoire. » Le **fait générateur** est donc constitué par la double formalité de l'enrôlement et de l'octroi d'un caractère exécutoire au rôle, ceci sauf pour les impôts payables sans rôle, soit les précomptes mobilier et professionnel. Mais si ces derniers ne sont pas payés, ils sont enrôlés. Dans l'ensemble de ces hypothèses, le **titre exécutoire** est le rôle.

L'« enrôlement » peut se définir comme étant l'indication par le fonctionnaire compétent du montant dû par un contribuable, ceci dans un registre contenant le relevé nominatif de tous les contribuables d'une circonscription (art. 298 CIR, 128 et ss. AR/CIR). Il est « l'acte authentique par lequel l'administration se crée un titre contre le contribuable et manifeste sa volonté d'exiger le paiement de l'impôt au besoin par contrainte. »²⁹

C'est par le biais d'un document intitulé « **avertissement extrait de rôle** », généralement postérieur de quelques jours à l'enrôlement, que l'administration notifie au contribuable sa dette d'impôt.

²⁹ Cass. 17 juin 1929. Pas., 1929, I, 246.

Sauf si les droits du trésor sont en péril³⁰, le contribuable disposera d'un délai de deux mois pour faire le paiement (art. 413 CIR).

Si le paiement n'est pas effectué dans les délais, le receveur, qui entre alors en jeu, enverra un **rappel** par voie recommandée (art. 298 §2 CIR). Si le paiement n'est pas effectué dans le mois suivant le rappel, **contrainte** sera décernée par le receveur, ce qui signifie qu'il saisira l'huissier.³¹ « La contrainte est au rôle ce que l'expédition est à la minute du jugement. »³² L'huissier procédera alors à la notification au contribuable d'un **commandement** de payer dans les 24 heures, à peine d'exécution par voie de saisie (art. 149 AR/CIR, lequel ajoute : « Le commandement doit porter en tête un extrait de l'article du rôle concernant le redevable et une copie de l'exécutoire. »).³³

17. En matière de TVA

La situation est fondamentalement différente en matière de TVA. Celle-ci est un impôt indirect, frappant, non une situation stable, mais des opérations, et calculé au taux proportionnel. Le **fait générateur** de la TVA est donc la livraison de biens, la prestation de services ou l'importation. Ici, la dette naît automatiquement : la taxe doit être payée spontanément, à l'occasion de chaque livraison de biens, prestation de services ou importation, et au moins à la date prévue pour l'envoi de la déclaration, parfois même sous forme d'acompte (supra n° 3 – art. 17, 22, 24, 25septies et 51 CTVA, et 17 et 18 de l'AR n° 1 du 29 décembre 1992).

Si la taxe n'est pas payée dans le délai imparti, le receveur, entrant en jeu, décernera **contrainte** (art. 85 CTVA). Celle-ci sera visée et rendue exécutoire par le directeur régional de l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines ou par un fonctionnaire

³⁰ Sur la notion, voir notamment : Bruxelles, 9 mai 1984, JT, 1984, 429 : « l'arrivée imminente de la prescription ne permet pas à l'administration de considérer que les droits du Trésor sont en péril et de se dispenser dès lors d'accomplir les formalités préalables à l'enrôlement. » L'article 413 CIR dispose en son troisième alinéa que : « Si le redevable conteste que les droits du Trésor sont en péril, il est statué sur la contestation suivant les formes du référé, par le juge des saisies du lieu du bureau où la perception doit être faite. » Sur un cas particulier : Gand, 19 avril 2005. RGCF 2006, 62.

³¹ Cass. 19 novembre 1992. FJF 1993/172 : la contrainte est l'acte par lequel le receveur charge l'huissier de justice d'exercer des poursuites à charge d'un contribuable.

³² Saisies Liège, 18 décembre 1989, JLMB 1990, 498.

³³ Pour toute cette matière : J.-P. BOURS et N. PIROTTE. Loc. cit., pp. 8 et ss ; N. PIROTTE. Loc. cit. pp. 4 et ss.

désigné par lui. La contrainte deviendra alors le **titre exécutoire** nécessaire en matière de TVA, qui permettra, le cas échéant, de procéder à une saisie.

On observera qu'en matière de droits d'enregistrement et de succession, la procédure est similaire. L'article 220 du Code des droits d'enregistrement s'exprime comme suit : « Le premier acte de poursuite pour le recouvrement des droits ou amendes fiscales et des accessoires est une contrainte. Elle est décernée par le receveur chargé du recouvrement; elle est visée et rendue exécutoire par le directeur de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines et signifiée par exploit d'huissier de justice. » L'article 142 du code des droits de succession renvoie purement et simplement à cette disposition, tout en ajoutant : « Toutefois, pour toutes les actions et poursuites intentées en vertu du Code contre les héritiers, légataires ou donataires et contre les personnes désignées à l'article 74, toutes significations et notifications quelconques peuvent être faites au domicile élu dans la déclaration. »

B. Validité du titre exécutoire

En matière d'impôt sur le revenu : validité de l'avertissement extrait de rôle

18.- En matière d'impôt sur le revenu, c'est par le biais de l'avertissement extrait de rôle que le contribuable prend connaissance de sa dette, et donc de l'existence d'un titre exécutoire le concernant.

Simple avis, ne constituant ni un titre de perception, ni un acte de poursuite, l'avertissement extrait de rôle joue toutefois un rôle essentiel dans la procédure : il informe le contribuable de l'existence et du montant de sa dette, fait courir le délai de paiement (deux mois), les intérêts de retard (après deux mois), le délai de réclamation (trois mois) et le délai de prescription du recouvrement (cinq ans et deux mois).

Le rôle de simple avis que joue l'avertissement extrait de rôle a pour conséquence que son éventuelle nullité est sans incidence sur la validité de l'imposition elle-même. Simplement, les divers délais ci-dessus évoqués n'auront pas commencé à courir.³⁴

Aucune disposition légale n'impose que ce document soit signé³⁵, mais il est de jurisprudence constante qu'il doit contenir tous les renseignements de nature à révéler l'existence d'un titre exécutoire régulier, soit : la nature de l'impôt, l'exercice d'imposition auquel il est rattaché, l'article de rôle, la mention du titre exécutoire, le montant de l'impôt dû et le délai de paiement.³⁶ S'il ne les contient pas, l'avertissement extrait de rôle est nul, mais ceci, rappelons-le, est sans conséquence sur la validité de l'imposition elle-même.

En matière d'impôt sur le revenu : validité de l'enrôlement

Par contre, étant des actes authentiques, le rôle et l'exécutoire font foi de leurs mentions jusqu'à inscription de faux³⁷. Ces documents trouvent leur justification « en amont » : soit dans la déclaration du contribuable lui-même, soit dans l'avis de rectification ou d'imposition d'office qui lui a été adressé (art. 346 et 351 CIR), et dans l'avis de taxation envoyé par l'administration au contribuable après réponse de celui-ci (« Au plus tard le jour de l'établissement de la cotisation, l'administration fait connaître au contribuable, par lettre recommandée à la poste, les observations que celui-ci a formulées conformément à l'alinéa 3 du présent article, et dont elle n'a pas tenu compte, en indiquant les motifs qui justifient sa décision.³⁸ » - art. 346, dernier alinéa CIR ; voir aussi l'article 352 bis).

Mais un enrôlement, pour être valable, doit être fait au nom exclusif du contribuable débiteur. Est nulle, la cotisation enrôlée au nom de deux personnes, alors qu'une seule des deux en est

³⁴ Bruxelles, 19 décembre 2003. RGCF 2004, 28 et note R. FORESTINI, qui cite de nombreux exemples de vices pouvant affecter la validité de l'avertissement extrait de rôle. Voir aussi : F. STEVENART MEEUS et E. VAN BRUSTEM. *La motivation formelle en matière fiscale : des actes préparatoires à l'établissement de l'impôt au recouvrement de l'impôt*. RGCF 2005, pp. 5 et ss.

³⁵ Comm. Adm. CIR n° 300/55, se référant à Gand, 26.6.1945 et Bruxelles, 31.3.1953, sans plus de précisions.

³⁶ Comm. Adm. CIR n° 300/56, et les références à la jurisprudence. Voir particulièrement : Cass. 15 janvier 1957. Pas., 1957, I, 550 ; Cass. 10 avril 1975. Pas., 1975, I, 789 ; Cass. 13 avril 1984. Pas., 1984, I, 1026.

³⁷ Cass., 3 septembre 1965. Pas., 1966, I, 11 ; Bruxelles, 2 juin 2005. FJF 2006/175.

³⁸ On observera le caractère malhabile du libellé de cet article : « faire connaître au contribuable les observations que celui-ci a formulées et dont elle n'a pas tenu compte, en indiquant les motifs qui justifient sa décision », cela signifie : « faire connaître au contribuable les raisons pour lesquelles elle ne peut adhérer aux observations qu'il a formulées, et dans quelle mesure le désaccord subsiste. »

débitrice.³⁹ Est nulle aussi, la cotisation enrôlée au nom d'une société de droit commun, donc sans personnalité juridique, alors qu'en application de l'article 29 CIR elle eut dû l'être au nom des associés.⁴⁰

En matière de TVA : validité de la contrainte

19.- En matière de TVA, le débat se situe au niveau de la **contrainte**, et la problématique est fondamentalement différente.

Nous l'avons vu, le fait générateur de l'impôt est ici l'opération elle-même (livraison de biens, prestation de services ou importation), avec report de l'obligation de paiement jusqu'au moment prévu pour la rentrée de la déclaration (mensuelle ou trimestrielle). En conséquence, la contrainte, notifiée en cas de défaut de paiement, constitue à la fois le titre exécutoire et la notification qui en est faite au contribuable. Elle a une double nature : acte d'établissement de l'impôt, et acte de recouvrement de celui-ci.⁴¹

C'est dire si la question de sa validité est fondamentale. Conclure à la nullité d'une contrainte, ce n'est pas seulement conclure à l'inefficacité d'une notification faite à un contribuable, c'est décider que l'administration est dépourvue d'un titre exécutoire. Le débat autour de la question a donc été particulièrement vif.

Ce débat s'est focalisé sur la notion de « motivation formelle ». La contrainte constitue un « acte administratif unilatéral de portée individuelle produisant des effets juridiques à l'égard d'un administré », de sorte qu'elle répond à la définition de l'article 1^{er} de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs ; elle doit donc indiquer les considérations de droit et de fait servant de fondement à la décision, et cette motivation doit être adéquate.

Il existe sur la question une importante jurisprudence, débattant du point de savoir si les considérations, non seulement de droit mais aussi de fait, qui figurent dans l'acte sont

³⁹ Brussel, 11 juin 2008. FJF 2009/145.

⁴⁰ Gand, 19 décembre 2006. FJF 2008/28.

⁴¹ E. van BRUSTEM. *Que reste-t-il de l'obligation de motivation formelle de la contrainte en matière d'impôts indirects après les arrêts de la Cour de cassation des 20 mars et 22 mai 2008 ?* RGCF 2009, pp. 5 et ss ; Cass. 9 mars 2006. FJF 2007/294 ; Cass. 16 octobre 2008. FJF 2009/53 ; Gand, 4 mars 2003. FJF 2004/5 : F. STEVENART MEEUS et E. VAN BRUSTEM. Loc. cit. p. 30.

adéquates, et sont de nature à permettre, en premier lieu au destinataire de la contrainte de répondre en connaissance de cause à la question de savoir s'il y a lieu pour lui de porter l'affaire devant les juridictions compétentes, et en second lieu au tribunal saisi de la contestation d'exercer son contrôle de légalité.

Lorsqu'il y a notification d'une contrainte pour défaut de paiement, c'est souvent parce que le contribuable a fait l'objet d'un contrôle, suivi d'une rectification de sa situation. Dans ce genre d'hypothèse, la rectification a été actée par l'administration dans un procès-verbal. La question qui s'est souvent posée devant les tribunaux est de savoir si la contrainte doit reprendre la motivation du procès-verbal, ou peut se référer à ce dernier. Il est admis qu'il puisse y avoir renvoi, à la condition expresse que le procès-verbal fasse corps avec la contrainte, et soit signifié avec celle-ci.⁴² Mais se peut-il admettre qu'ultérieurement à la contrainte, l'administration invoque de nouveaux arguments juridiques ou éléments de fait justifiant la dette d'impôt ? La Cour de cassation a répondu, de manière nuancée, que l'Etat ne pouvait invoquer valablement, pour la première fois dans le cadre d'une procédure visant à la contestation d'une contrainte, un motif nouveau différent de la motivation développée dans l'acte et ne fondant pas cette motivation.⁴³

A l'origine, un grand nombre de tribunaux, sans doute inspirés par la jurisprudence du Conseil d'Etat, avaient fait preuve de sévérité au niveau des exigences de motivation. Analysant l'adéquation de celle-ci à la lumière de l'importance des sommes en cause, la jurisprudence avait souvent considéré des contraintes comme insuffisamment motivées et, partant, nulles.⁴⁴

⁴² Question n° 123 de M. de CLIPPELE du 11 mai 2001, Bull. Q. et R., Sénat, 2001-2002, p. 2277 ; Cass. 20 mars 2008. RGCF 2009, P. 55 ; Gand, 15 mars 1999. FJF 1999/146 ; Bruges, 12 mai 2003. FJF 2004/87 ; Anvers, 19 décembre 2006. RGCF 2007, p. 297 ; Arlon, 24 avril 2008, FiscalNet ; E. van BRUSTEM, loc. cit. p. 9. Voir toutefois : Cass. 17 septembre 1998. FJF 2001/28.

⁴³ Cass. 1^{er} décembre 2005, FJF 2007/62. Voir aussi : Bruges, 19 juin 2007. FJF 2008/212 ; Liège, 25 janvier 2008. FJF 2008/297.

⁴⁴ Gand, 9 janvier 2002. FJF 2002/212 ; Bruges, 30 septembre 2002. FJF 2003/119 ; Gand, 4 mars 2003. FJF 2004/5 ; Anvers, 18 avril 2005. RGCF 2006, p. 342 ; Bruxelles, 21 avril 2005, Courrier fiscal 2005, p. 438 ; Gand, 20 septembre 2005. FJF 2006/86 ; Gand, 7 mars 2006. FJF 2007/27 ; Liège, 9 mars 2006, FiscalNet ; Appel Anvers, 17 octobre 2006, FiscalNet .Contra : Anvers, 27 octobre 2006, FiscalNet ; Bruges, 15 mai 2007, cité par E. van BRUSTEM, loc. cit. p. 8 ; Appel Bxlles, 3 avril 2008, FiscalNet ; Arlon, 21 mai 2008. RGCF 2009, p. 72 ; Gand, 3 octobre 2008. FJF 2009/112.

Dans deux arrêts respectivement datés des 20 mars et 22 mai 2008⁴⁵, la Cour de cassation s'est manifestement montrée désireuse de restreindre les possibilités d'invalidation d'une contrainte. Celle-ci doit sans doute être motivée, mais encore ne faut-il pas confondre la question de la motivation de la contrainte avec celle de la charge de la preuve de la dette fiscale. S'il y a contestation, l'administration doit toujours pouvoir compléter la motivation originale par des pièces utilisées comme moyens de preuve. En d'autres termes, dans le droit fil de la jurisprudence du Conseil d'Etat, l'administration ne doit pas « exposer les motifs de ses motifs » ; la contrainte doit être analysée dans son contexte, qui est d'ordre fiscal ; et il importe de veiller à ne pas préjudicier les droits des parties sur le plan de la charge de la preuve.⁴⁶

Depuis cette jurisprudence, il semble qu'il faille considérer que le défaut de motivation d'une contrainte ne constitue plus un vice absolu ; il n'y a pas d' « effet guillotine ». Quoique le régime des nullités du Code judiciaire ne soit pas applicable en l'espèce, puisqu'au moment où la contrainte est délivrée il n'y a pas encore procédure, encore faudra-t-il s'interroger sur le point de savoir si le défaut ou l'insuffisance de motivation cause préjudice au contribuable. Il n'en va pas de la sorte, par exemple, si l'administré a eu connaissance des motifs par une autre voie, notamment si le procès-verbal lui avait été notifié avant la contrainte. L'appréciation de la validité d'une contrainte dépendra donc des circonstances de la cause, notamment de la connaissance préalable effective que le contribuable a pu avoir eu des éléments du dossier.

Il a également été relevé par la jurisprudence qu'une contrainte était nulle si aucun impôt n'était dû, ce qui paraît aller de soi : ainsi, lorsque l'impôt était acquitté suite à une retenue sur compte courant⁴⁷, lorsque la contrainte est décernée en exécution d'une décision judiciaire qui n'était pas encore coulée en force de chose jugée⁴⁸, ou lorsque la contrainte est décernée « à titre conservatoire » dans l'attente d'une décision judiciaire dans un litige en cours.⁴⁹ La contrainte est également nulle, lorsqu'elle a été signifiée à un mauvais destinataire (gérant de la société au lieu de la société elle-même).⁵⁰ Enfin, l'article 85 §1 CTVA dispose que : « En cas

⁴⁵ Cass. 20 mars 2008. RGCF 2009, p. 55 ; Cass. 22 mai 2008. RGCF 2009, p. 64, FJF 2008/270 et RGEN, 2008, p. 361, avec Note A. CULOT.

⁴⁶ E. van BRUSTEM, loc. cit. p. 17.

⁴⁷ Gand, 16 septembre 2003. FJF 2004/146 ; Gand, 10 février 2004. FJF 2005/25.

⁴⁸ Gand, 4 mars 2003. FJF 2004/23.

⁴⁹ Anvers, 7 septembre 2005. FJF 2006/110.

⁵⁰ Anvers, 12 octobre 2004. FJF 2007/83.

de non-paiement de la taxe, des intérêts, des amendes fiscales et des accessoires, une **contrainte** est décernée par le fonctionnaire chargé du recouvrement; **elle est visée et rendue exécutoire** par le directeur régional de l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines ou par un fonctionnaire désigné par lui (...). » Un jugement du tribunal de première instance de Bruxelles du 24 janvier 2003 avait annulé une contrainte, au motif que l'administration n'apportait pas à suffisance la preuve de la délégation. La Cour de cassation, par arrêt du 12 février 2009, s'est montrée beaucoup plus laxiste, autorisant le principe d'une délégation consentie, non pas au profit d'un fonctionnaire nommément désigné, mais de certaines catégories déterminées de fonctionnaires. Aucune délégation spéciale ne serait donc requise. Mais la preuve de la délégation doit toujours pouvoir être apportée.⁵¹

Observons, pour terminer sur ce point, que les développements ci-dessus consacrés à la contrainte en matière de TVA sont transposables dans les domaines des droits d'enregistrement, de succession,⁵² de douanes et d'accises.

SECTION 4. La prescription du titre exécutoire.

A. L'impôt sur le revenu⁵³

20.- La matière de l'impôt sur le revenu connaît deux types de prescriptions : la forclusion du droit de l'Etat d'enrôler l'impôt, et la prescription du droit de recouvrer celui-ci. Cette dernière a connu, depuis la fin de l'année 2002, des péripéties faisant l'objet du présent chapitre.

1. Les textes de base

⁵¹ F. LEDAIN. *Qui est compétent pour viser une contrainte TVA et la rendre exécutoire ?* FiscalNet. Voir aussi Liège, 4 juin 2008, FJF 2008/296.

⁵² A. CULOT. *Les poursuites en droits d'enregistrement et en droits de succession.* RGCF 2006, p. 357.

⁵³ Ce chapitre a fait l'objet d'une publication préalable sous le titre *Le point sur : La prescription du recouvrement en matière d'impôt sur le revenu*, dans le JT 2009, p. 706.

21.- L'article 145 de l'arrêté royal d'exécution du CIR précise que : « Les impôts directs ainsi que le précompte immobilier se prescrivent par cinq ans à compter de la date à laquelle ils doivent être payés conformément à l'article 413 CIR. (...) Le délai visé aux alinéas précédents peut être interrompu de la manière prévue par les articles 2244 et suivants du Code civil ou par une renonciation au temps couru de la prescription. En cas d'interruption de la prescription, une nouvelle prescription, susceptible d'être interrompue de la même manière, est acquise cinq ans après le dernier acte interruptif de la précédente prescription, s'il n'y a instance en justice. »

Rappelons que l'article 2244 du Code civil s'exprime dans les termes suivants : « Une citation en justice, un commandement ou une saisie, signifiés à celui qu'on veut empêcher de prescrire, forment l'interruption civile. »

Il s'ensuit que l'administration des contributions directes disposait des moyens suivants pour interrompre le cours d'une prescription en matière de recouvrement.

a. Elle pouvait, d'abord, demander au contribuable de signer une « renonciation au temps couru de la prescription » ; mais ceci supposait évidemment l'accord de l'intéressé. On relèvera qu'une reconnaissance de dette, même tacite (mais incontestable), voire le paiement d'un acompte, sont également interruptifs.⁵⁴

b. L'administration pouvait aussi pratiquer une saisie, par application de l'article 2244 du Code civil, mais cela ne pouvait se concevoir si l'impôt en cause était contesté dans sa totalité, par le biais d'une réclamation introduite entre les mains du Directeur des contributions. Il ressort en effet, de la lecture des articles 409 et 410 CIR, que l'introduction d'une réclamation suspend l'exigibilité de l'imposition contestée (infra).

c. La voie de la citation en justice signifiée au contribuable ne se pouvait envisager non plus, puisque l'administration fiscale, bénéficiant des privilèges du préalable et de l'exécution d'office, a le pouvoir de se créer son propre titre exécutoire sans avoir à recourir aux tribunaux.

⁵⁴ Bxlles, 27.6.2003. Actualités fiscales, 2004, n° 31, p. 3. Note E. de WILDE d'ESTMAEL.; Bxlles, 21.4.2005. Actualités fiscales, 2005, n° 42, p. 6. Note P.-F. van den DRIESCHE.

d. L'on s'était alors demandé si l'introduction d'un recours en justice par le contribuable, après réclamation, soit parce qu'il était insatisfait de la décision du directeur, soit parce que celui-ci ne s'était pas prononcé dans le délai légal, était une cause d'interruption de la prescription du recouvrement. La réponse paraît clairement négative, puisque l'article 145 AR/CIR fait référence à l'article 2244 CC, et que celui-ci dispose que la citation en justice doit être signifiée « à celui qu'on veut empêcher de prescrire ».⁵⁵ Il reste que l'on pouvait s'interroger sur le sens des mots « s'il n'y a instance en justice », curieusement apposés à la fin du troisième alinéa de l'article 145 AR/CIR, de même que sur le fait que le code de la TVA, lui, confère un caractère interruptif à toute instance en justice.⁵⁶

e. Ceci posait alors une autre question : si l'introduction par le contribuable d'une instance en justice n'avait pas pour effet d'interrompre la prescription, cet effet ne pouvait-il être produit par le dépôt par l'administration de conclusions? Les tribunaux saisis du problème ont généralement répondu par l'affirmative... pour autant que les conclusions « valent demande en justice ». Par jugement du 28 février 2007, le tribunal de première instance de Bruxelles a admis que « les conclusions déposées par l'Etat belge dans le cadre de l'action au fond introduite par le contribuable contre les cotisations litigieuses, ont valablement interrompu la prescription du recouvrement de ces cotisations, en ce qu'elles valent à titre de citation en justice, au sens de l'article 2244 du code civil. »⁵⁷

f. Restait le commandement, lequel s'avérait en définitive, apparemment, constituer la solution la plus simple. Il est expressément défini par l'article 149 AR/CIR : « Lorsqu'un redevable ne s'est pas acquitté de ses impôts dans les délais prévus à l'article 413 CIR, le

⁵⁵ Dans ce sens : Liège (saisies) 7.12.2004. JLMB 2006, p. 173 ; Bxlles, 23.3.2005. Fiscologue du 1.7.2002, 6 ; Anvers, 15.4.2008. FJF 2009/139 ; Namur 12.1.2005. FiscalNet. Cette dernière décision se prévaut de l'autorité de la Cour de cassation : Cass. 30.1.1947. Pas., I, 133 ; Cass., 19.6.1924, Pas., 1924, I, 413. : J. KIRKPATRICK. *L'effet interruptif de prescription du commandement de payer un impôt enrôlé mais contesté : sa condamnation par la Cour de cassation et sa résurrection rétroactive par une disposition légale pseudo-interprétative.* » JDF 2005, 324. Contra : G. de LEVAL. *Le commandement, sa nature et ses effets spécialement en droit fiscal.* Note sous Cass. 10.10.2002. RGCF 2003, 32. Voir aussi : V. SEPULCHRE. *La prescription des impôts et taxes en cas d'instance en justice.* RGCF, 2004, 24, exprimant une opinion curieuse.

⁵⁶ Article 83 §1, alinéa 2 CTVA : « Toute instance en justice relative à l'application ou au recouvrement de la taxe, qui est introduite par l'Etat belge, par le redevable de cette taxe ou par toute autre personne tenue au paiement de la dette en vertu du présent Code, des arrêts pris pour son exécution ou du droit commun, suspend le cours de la prescription. » Pour une application de cette disposition, voir : Cass., 16.10.2008. FJF 2009/53.

⁵⁷ Bxlles 28.2.2007. RGCF, 2007, 450 ; Cass., 19.6.1924, Pas., 1924, I, 413. Voir aussi : R. FORESTINI. et E. ORLANDO. *La prescription du recouvrement de la créance fiscale : du nouveau ?* RGCF, 2005, pp. 308 et ss. Dans un sens curieux : Appel Bxlles, 25 mars 2009, FJF 2009, 257.

receveur lui fait signifier un commandement de payer dans les 24 heures, à peine d'exécution par voie de saisie. »

Si le contribuable n'a pas contesté l'impôt, et donc n'a pas introduit de réclamation, l'effet interruptif est indéniable. Pendant des décennies, l'administration a cru qu'il en allait de même lorsque l'impôt était contesté. Il arrivait, en ce cas, que certains receveurs prissent la peine de qualifier leur commandement d' « interruptif de prescription », non sans y laisser figurer, après le terme « commandement », la mention « de payer dans les vingt-quatre heures », ce qui avait pour effet de conférer à ce placet un caractère curieusement hybride. Comme il était devenu fréquent que les Directeurs des contributions, saisis de réclamations, mettent plus de dix ans avant de statuer, le recours au commandement, simplement destiné à interrompre la prescription quinquennale, était devenu d'usage fréquent, au plus grand effroi de certains contribuables qui, quoique ayant réclamé depuis des années, se voyaient mis en demeure sans égard ni préavis aucuns.

2. Les arrêts de la Cour de cassation de 2002 à 2004

22.- Dans quatre arrêts ⁵⁸, qui ont fait courir un vent d'effroi dans les austères couloirs de l'administration fiscale, la Cour de cassation s'est prononcée dans les termes suivants : « ... en matière d'impôts sur les revenus, le commandement est un acte de poursuite judiciaire qui suppose un titre exécutoire et prélude à une saisie-exécution ; (...) il s'ensuit que le commandement signifié (par le receveur), en l'absence d'incontestablement dû, n'a pu produire d'effet interruptif. »

Pour les finances publiques, c'était un désastre ⁵⁹. D'innombrables commandements, notifiés au cours d'années antérieures, se voyaient de la sorte privés de toute efficacité, ce qui avait pour conséquence la prescription du recouvrement d'impôts d'un montant parfois considérable, dus notamment dans les affaires de « quotité forfaitaire d'impôt étranger », opposant diverses entreprises à l'Administration de l'Inspection spéciale des impôts. Pour le

⁵⁸ Cass., 10.10.2002. RGCF 2003, 26, FJF 2003/21 et JLMB 2002, 1667 ; Cass., 21.2.2003. FJF 2003/169 ; Cass., 27.2.2004. FJF 2005/194 ; Cass., 12.3.2004. FJF 2005/195. Pour un commentaire de ces arrêts : G. de LEVAL. *Loc. cit.*, 27. Pour une critique : J. KIRKPATRICK. *Loc. cit.*, 326.

⁵⁹ En ce sens : J. KIRKPATRICK. *Loc. cit.*, 322.

contribuable, par contre, il y avait là un relatif « effet d'aubaine », même si cette prise de position de la Cour suprême n'était pas totalement imprévisible.

23.- L'on a pu se demander, après ces arrêts, si la Cour de cassation, statuant de la sorte, ne plaçait pas l'administration dans l'impossibilité d'interrompre la prescription lorsque le contribuable avait introduit une réclamation. N'y aurait-il pas là prétexte à faire application de l'adage *Contra non valentem agere non currit praescriptio*, dont l'on trouve trace dans les articles 2251 et 2252 CC ?

Pour être à même de répondre à cette question, il faut avoir à l'esprit les délais applicables en matière de contentieux fiscal. Le délai de paiement de l'impôt est de deux mois à partir de l'envoi de l'avertissement extrait de rôle (413 CIR). Le délai de prescription pour le recouvrement de ce même impôt est, nous l'avons vu, de cinq ans à partir de la date prévue pour le paiement. Si le contribuable conteste devoir cet impôt, il doit introduire une réclamation entre les mains du Directeur des contributions, et ce dans le délai de six mois courant à partir de l'envoi de l'avertissement extrait de rôle (371 CIR). Si, quatre ans et huit mois plus tard, l'impôt est toujours contesté, c'est, soit parce que le Directeur n'a pas encore statué, soit parce que les tribunaux ont été saisis du litige et n'ont pas vidé leur saisine.

Dans la première des hypothèses (il n'a pas encore été statué sur la réclamation, plus de quatre années après son introduction), on doute que l'administration puisse se prévaloir de l'adage *Contra non valentem*, au regard du fait que c'est elle qui, par son inertie, s'est placée dans la situation dont elle se plaint.⁶⁰ De surcroît, il suffirait que le Directeur statue avant l'expiration du délai de cinq ans, pour que le receveur retrouve le pouvoir de faire notifier un commandement, le délai pour l'introduction par le contribuable d'un recours devant le tribunal n'étant pas suspensif au niveau de l'exigibilité de l'impôt (voir 377 CIR a contrario).⁶¹

Dans la seconde hypothèse (au moment où va expirer le délai de prescription du recouvrement, le litige est déféré aux tribunaux), il est loisible à l'administration

⁶⁰ Selon certaines juridictions, l'adjectif « *valens* » se réfère à la situation d'un incapable légal, non à celle de quelqu'un qui ne peut faire valoir ses droits en raison d'une situation dans laquelle il s'est lui-même placé (Bxlles 11.2.2005. FJF 2006/83 et Fiscologue du 1.7.2005, 6).

⁶¹ En ce sens : Bxelles, 17.11.2004. FJF 2005/52 et JLMB 2005, 424 (erronément daté du 7.11), et Bxlles 8.9.2005. FiscalNet. Contra : Anvers 6.2.2007. FJF 2008/19.

d'interrompre la prescription en déposant des conclusions. Dans l'interprétation retenue par le tribunal de première instance de Bruxelles en sa décision du 28 février 2007 (supra), ces conclusions valent citation en justice, et ont donc un effet interruptif.⁶²

3. Première intervention du législateur

24.- Il fallait néanmoins venir à la rescousse de l'administration fiscale, et c'est ce que fit le législateur dans la loi-programme du 22 décembre 2003, comptant 510 articles⁶³, celui portant le numéro 297 insérant des articles numérotés 443 bis et 443 ter dans le code des impôts sur les revenus.

L'article 443 bis ne fait que reproduire l'article 145 de l'arrêté royal d'exécution, cité ci-dessus (n° 2), sans cependant que soit rapportée cette dernière disposition, de sorte qu'il y a double emploi.

L'article 443 ter, par contre, apporte du nouveau en matière d'impôt sur le revenu... en s'inspirant de ce que contenait déjà le Code de la TVA. Qu'on en juge.

« § 1er. Toute instance en justice relative à l'établissement ou au recouvrement des impôts et des précomptes qui est introduite par l'Etat belge, par le redevable de ces impôts ou précomptes ou par toute autre personne tenue au paiement de la dette en vertu du présent Code, des arrêtés pris pour son exécution ou du droit commun, suspend le cours de la prescription. La réclamation et la demande de dégrèvement visée à l'article 376 suspendent également le cours de la prescription.

§ 2. La suspension débute avec l'acte introductif d'instance et se termine lorsque la décision judiciaire est coulée en force de chose jugée. Toutefois, en cas de réclamation ou de demande de dégrèvement d'office visée à l'article 376, la suspension débute avec la demande introductive du recours administratif. Elle se termine : - lorsque le contribuable a introduit une

⁶² Sur la question, mais avec des réponses différentes : de LEVAL. Loc. cit., p. 32 ; J. KIRKPATRICK. Loc. cit., p. 329 ; R. FORESTINI. et E. ORLANDO. Loc. cit., p. 313. En faveur d'une application de ce principe : Appel Anvers 6.2.2007. FJF 2008/19 et Fiscologue du 23.2.2007, 4.

⁶³ MB 31.12.2003, première édition, p. 62.160.

action en justice, au jour où la décision judiciaire est coulée en force de chose jugée; - dans les autres cas, à l'expiration du délai ouvert au contribuable pour introduire un recours contre la décision administrative. »

Restait à se poser la question de savoir à quelles procédures ces dispositions nouvelles allaient s'appliquer. A défaut d'indications contraires, la loi est entrée en vigueur dix jours après sa publication au Moniteur belge, soit le 10 janvier 2004. De sorte qu'elle s'appliquait aux procédures en cours à cette date et à celles à venir, pour autant que l'impôt en jeu ne fût pas déjà prescrit avant la date d'entrée en vigueur de la loi.⁶⁴

4. Seconde intervention du législateur

25.- La loi du 22 décembre 2003 réglait l'avenir, mais non le passé. Elle n'avait aucun pouvoir rétroactif. Elle ne « ressuscitait » pas les impôts, prescrits par le fait de la notification d'un commandement nul. Appuyée par certains parlementaires et les medias, l'administration fit pression sur le législateur pour obtenir une loi rétroactive. Le Conseil d'Etat suggéra le vote d'un texte interprétatif.⁶⁵

La loi-programme du 9 juillet 2004 contient donc un article 49 dont voici le texte : « Nonobstant le fait que le commandement constitue le premier acte de poursuites directes au sens des articles 148 et 149 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, le commandement doit être interprété comme constituant également un acte interruptif de prescription au sens de l'article 2244 du code civil, même lorsque la dette d'impôt contestée n'a pas de caractère certain et liquide. »⁶⁶ Le curieux libellé de cette disposition lui vaut de se retrouver insérée, à la fois sous l'article 2244 dans le Code civil, et au terme du Code des impôts sur les revenus dans les codes fiscaux.

Ce texte d'une rare maladresse a immédiatement fait l'objet de critiques virulentes. Car ce n'est pas l'article 149 AR/CIR (définissant le commandement en matière fiscale) qu'elle

⁶⁴ J.-P. BOURS. *Loi-programme et recouvrement de l'impôt*. RGCF 2004, 33.

⁶⁵ Doc. Parl., Ch., 2003-2004, DOC 51-1138/015, p.2.

⁶⁶ MB 15.7.2004, deuxième édition, p. 55.579.

prétendait interpréter, ou les articles 409 et 410 CIR, mais rien moins que le séculaire article 2244 CC !⁶⁷

5. La prise de position de la Cour d'arbitrage

26.- La Cour d'arbitrage fut évidemment saisie de plusieurs recours en annulation, dont le moyen principal consistait à soutenir que la disposition querellée « n'est pas une disposition interprétative, mais une disposition modificative rétroactive, qui n'est justifiée par aucune circonstance exceptionnelle. Cette disposition viserait ainsi à influencer les procédures en cours, en ressuscitant des impôts prescrits, ce qui constituerait une atteinte discriminatoire à la confiance légitime, au droit à un procès équitable et au droit de propriété des contribuables privés du bénéfice des prescriptions acquises. » (considérant B.11.2 de l'arrêt du 7.12.2005 et B.6 de l'arrêt du 1.2.2006).

Dans deux arrêts, respectivement rendus le 7 décembre 2005⁶⁸ (sur recours en annulation) et 1^{er} février 2006⁶⁹ (sur question préjudicielle), la Cour d'arbitrage a précisé sa position.

Procédant en deux temps, l'actuelle Cour constitutionnelle, d'abord affirme que le texte entrepris « ne peut être considéré comme interprétant l'article 2244 du code civil puisqu'il revient à donner au terme *commandement* une signification différente selon la matière à laquelle il s'applique, alors que cet article est une disposition à vocation générale », ensuite accepte néanmoins, et assez paradoxalement, de reconnaître un caractère rétroactif au texte, lequel constitue, « une réaction du législateur raisonnablement proportionnée aux effets (des arrêts de la Cour de cassation), car il répond à la nécessité de protéger les intérêts du Trésor, sans restreindre de manière disproportionnée les droits des contribuables, qui pourront continuer à contester la validité et le montant des impôts enrôlés à leur charge ».

⁶⁷ J. KIRKPATRICK. Loc. cit., 331 ; J.-J. DEBACKER. *Prescription des droits du Trésor : un artifice discutable*. Actualités fiscales, 2004, n° 28, p. 4 ; J. VAN DYCK. *Pas de prescription pour le vieilles dettes d'impôt ? Tendances du 1.7.2004* ; M. ELOY. *Prescription et loi interprétative*. L'Echo du 31.5.2005.

⁶⁸ Arrêt n° 177/2005 du 7.12.2005. JLMB 2006, 140 ; FJF 2006/242 ; J. VAN DYCK, *Prescription : la loi non interprétative rétroagirait-elle ?* Fiscologue du 16.12.2005, p. 5 ; I. RICHELLE. *La fin de la saga judiciaire en matière de prescription fiscale*. Actualités fiscales 2006 n° 2, p. 5 ; M. ELOY. *La Cour d'arbitrage offre à l'administration de substantielles éternelles*. L'Echo du 10.1.2006.

⁶⁹ Arrêt n° 20/2006 du 1.2.2006. JT 2006, 357 ; Fiscologue du 10.2.2006 : *Prescription : une loi non interprétative mais qui rétroagit*.

La Cour met également en valeur le caractère « imprévisible » à ses yeux de la jurisprudence de la Cour de cassation tracée dans ses arrêts de 2002 à 2004, les tribunaux ayant, au contraire, toujours admis antérieurement le caractère interruptif des commandements même en cas de contestation de l'impôt. Le caractère rétroactif de la mesure se justifie par l'imprévisibilité de cette jurisprudence, mais aussi par l'absence de toute disposition permettant à la Cour de cassation de limiter dans le temps les effets des positions de principe adoptées par ses arrêts.

L'on pouvait donc penser, comme certains auteurs, que ceci mettait fin à la « saga judiciaire » ; c'était là raisonner un peu hâtivement.

6. Retour à la Cour de cassation

27.- Le problème devait, inévitablement, se retrouver posé à la Cour de cassation. Deux arrêts de celle-ci, prononcés le 17 janvier 2008 par la première chambre, section néerlandaise, se prononcèrent sur la question sans ambiguïté.⁷⁰

La Cour de cassation se rallie totalement, en ces deux décisions, à la position défendue par la Cour d'arbitrage : l'article 49 de la loi du 9 juillet 2004 ne constitue pas une disposition légale interprétative ; mais il doit être appliqué par le juge avec un effet rétroactif, conformément à l'intention du législateur.

Assistions-nous là à la fin de la « saga judiciaire » ?

7. La fronde des cours et tribunaux

⁷⁰ Cass. 17.1.2008. Pas., 2008, I, 139 ; RGCF, 2008, 218 et Note van BRUSTEM ; FJF 2009/138 ; Fiscologue du 15.2.2008, 3: *La Cour de cassation éteint l'incendie qu'elle a elle-même allumé* ; E. van BRUSTEM. *Commandement de payer et interruption de la prescription*. Actualités fiscales du 2.4.2008, 1.

28.- Certes non.

Avant même que la Cour d'arbitrage se soit prononcée, un jugement du tribunal de première Instance de Bruxelles, du 17 novembre 2004, avait déjà refusé de reconnaître un caractère interprétatif, et par voie de conséquence rétroactif, à l'article 49 de la loi du 9 juillet 2004.⁷¹

Dans un jugement du 23 mai 2007, le tribunal de première Instance de Namur a refusé de faire application de l'article 49, son caractère prétendument rétroactif constituant une violation de l'article 6 §1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, en ce qu'il priverait un contribuable du droit d'invoquer cette prescription, ce qui entraînerait une rupture de l'égalité des armes dans des litiges en cours.⁷²

Dans une décision du 7 juin 2007, le tribunal de première Instance de Liège a estimé qu'il ne pouvait être fait application du même article, nonobstant les arrêts de la Cour constitutionnelle des 7 décembre 2005 et 1^{er} février 2006, ceci au motif qu'il s'agit d'une disposition faussement interprétative, d'une part, et que sa rétroactivité, par ailleurs, constitue une ingérence du pouvoir législatif, dans le but d'influer sur le dénouement judiciaire d'un litige, violant de la sorte le principe d'égalité des armes.⁷³

Dans la foulée d'un jugement du tribunal de première Instance de Bruxelles du 2 mai 2007⁷⁴, un jugement du tribunal de Gand du 24 juin 2008 a décidé que l'effet rétroactif de ce même texte viole l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, en ce que l'Etat belge a enfreint, lors du traitement d'une réclamation d'une durée de quinze ans, le principe général de droit suivant lequel un prononcé doit intervenir dans un délai raisonnable.⁷⁵ Il ne paraît pas légitime d'interrompre la prescription du recouvrement en faveur de l'Etat, si celui-ci a laissé s'écouler de nombreuses années sans statuer sur une réclamation, maintenant de la sorte, et sans justification, le contribuable dans l'incertitude de ses droits.

⁷¹ Bxlles 17.11.2004 FJF 2005/52, JDF 2006, 175 et RGCF 2005, 58. Dans le même sens : Bxelles 8.9.2005. FiscalNet.

⁷² Namur, 23.5.2007. FJF 2008/294, RGCF 2008, 76 et Fiscologue du 25.1.2008, 8. Dans le même sens : Namur, 3.10.2007. FJF 2008/293.

⁷³ Liège 7.6.2007. RGCF 2008, 71. Relevons toutefois que cet arrêt a été réformé par un arrêt de la cour d'appel de Liège, encore inédit, du 11.9.2009.

⁷⁴ Bxelles, 2.5.2007. FJF 2008/45, RGCF 2007, 285 et Fiscologue du 25.1.2008, 7.

⁷⁵ Gand 24.6.2008. RGCF 2008, 480. Note N. PIROTTE.

29.- Il semble donc, à la lecture des décisions prononcées par les cours et tribunaux depuis les deux arrêts de la Cour constitutionnelle et celui de la Cour de cassation, que les juridictions, aujourd'hui saisies de ce type de litige, soient désireuses, au besoin *in casu* et *in concreto*, et faisant application du principe de proportionnalité, de peser le poids respectif, d'une part, des intérêts du trésor, de l'effet d' « imprévisibilité » des arrêts de la Cour de cassation rendus entre 2002 et 2004 (contesté par d'aucuns⁷⁶), de l'effet consécutif éventuel d' « aubaine » en résultant pour le contribuable, d'autre part, le droit à une bonne administration de la justice, le droit de propriété du citoyen, le principe de séparation des pouvoirs (ingérence par le législateur dans des litiges en cours), le droit à l'égalité des armes, enfin le droit dont chacun bénéficie d'être jugé dans un délai raisonnable.

A cette aune, il apparaît que la « saga » de la prescription du recouvrement n'est pas terminée ; les arrêts de la Cour constitutionnelle n'y ont pas mis fin. Si, jadis, autant de commandements prétendument « interruptifs de prescription » ont dû être notifiés, c'est parce que les Directeurs des contributions mettaient des années avant de statuer. Cette occurrence ouvre la voie à une jurisprudence qui, nonobstant les efforts de la Cour constitutionnelle, donne la préséance aux droits du contribuable, tant à l'application de délais raisonnables en matière judiciaire, qu'au respect du principe de l'égalité des armes et de la séparation des pouvoirs.

Reste à se poser la question de l'incidence qu'aura, sur cette problématique, la loi du 12 juillet 2009 modifiant l'article 26 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, donnant clairement préséance à la Cour constitutionnelle.⁷⁷

B.- La TVA

⁷⁶ Voir notamment E. van BRUSTEM, *L'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004 : loi interprétative, rétroactivité et procédures pendantes au regard de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales*. RGCF 2006, 165. Voir aussi Liège, 7.6.2007, RGCF, 2008, 74. La position de la Cour de cassation était prévisible, puisque la thèse consacrée par la Cour de cassation était connue, et de surcroît défendue par les professeurs de LEVAL et DIRIX.

⁷⁷ M.B. du 31.7.2009, p. 51617. M.-F. RIGAUX. *Le contentieux préjudiciel et la protection des droits fondamentaux : vers un renforcement du monopole du contrôle de constitutionnalité de la Cour constitutionnelle*. J.T., 2009, p. 649 ; F. TULKENS. *Une loi règle la guerre des juges*. L'Echo du 8.10.2009.

30.- Il n'existe pas, en matière de TVA, de distinction entre la prescription du délai d'établissement de l'impôt, et la prescription du délai de recouvrement. L'impôt devant être payé dès la survenance du fait générateur, avec un report jusqu'au moment prévu pour la rentrée de la déclaration, délai d'établissement et délai de recouvrement ne font qu'un.

Avant l'entrée en vigueur de la loi de réforme de la procédure fiscale du 15 mars 1999, l'article 81 CTVA s'exprimait comme suit : « L'action en recouvrement de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales se prescrit par cinq ans à compter du jour où elle est née. » Le point de départ du délai de prescription était le moment où l'impôt devait être payé, soit le jour ultime pour la rentrée de la déclaration, et donc, si l'on prend l'hypothèse d'une opération ayant lieu le 15 mai, le 20 juin pour les assujettis tenus au dépôt d'une déclaration mensuelle, et le 20 juillet pour ceux tenus au dépôt d'une déclaration trimestrielle (art. 18 AR n° 1 du 29 décembre 1992). Le droit d'établir et de faire payer la taxe était prescrit cinq ans plus tard.

A la même époque, l'article 83 s'exprimait comme suit : « Les prescriptions, tant pour le recouvrement que pour la restitution de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales sont interrompues de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et suivants du Code civil. En ce cas, une nouvelle prescription, susceptible d'être interrompue de la même manière, est acquise cinq ans après le dernier acte interruptif de la précédente prescription, s'il n'y a instance en justice. La renonciation au temps couru de la prescription et la notification de la contrainte de la manière prévue par l'article 85 § 1er, sont assimilées, quant à leurs effets, aux actes interruptifs visés à l'alinéa précédent. » Il y avait donc certaines similitudes sur ce dernier point avec la matière de l'impôt sur le revenu, sous réserve du fait que, si le contribuable contestait devoir la TVA qui lui était réclamée, il devait saisir les tribunaux et non le Directeur des contributions. Un dépôt par l'administration de conclusions suffisait alors pour suspendre le délai de prescription (supra n° 21 e).

31.- La loi de réforme de la procédure fiscale du 15 mars 1999 d'abord, celle du 22 décembre 2008 ensuite, ont modifié ces dispositions, avec le souci d'aligner cette matière sur celle des délais de prescription en matière d'enrôlement (et non de recouvrement) de l'impôt sur le revenu. Ceci a eu pour conséquence de compliquer inextricablement la question.

L'article 81 CTVA se borne désormais à s'exprimer comme suit : « L'action en recouvrement de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales commence à se prescrire dès le jour où cette action naît. » Cet énoncé d'une évidence laisse perplexe.

La loi du 15.3.1999 a par ailleurs introduit dans le CTVA un article 81bis, ultérieurement modifié comme suit par la loi du 22 décembre 2008 :

« § 1^{er}. La prescription de l'action en recouvrement de la taxe, des intérêts et des amendes fiscales est acquise à l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause d'exigibilité de ces taxes, intérêts et amendes fiscales est intervenue.

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, cette prescription est toutefois acquise à l'expiration de la septième année civile qui suit celle durant laquelle la cause d'exigibilité est intervenue, lorsque :

1° un renseignement, une enquête ou un contrôle, communiqués, effectués ou requis soit par un autre Etat membre de l'Union européenne selon les règles établies en la matière par le présent Code ou par la législation de cette Union, soit par une autorité compétente de tout pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition et se rapportant à l'impôt visé par cette convention, font apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées en Belgique, que des opérations y ont été exemptées à tort ou que des déductions de la taxe y ont été opérées à tort;

2° une action judiciaire fait apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées, que des opérations ont été exemptées à tort ou que des déductions de la taxe ont été opérées, en Belgique, en violation des dispositions légales et réglementaires qui leur sont applicables;

3° des éléments probants, venus à la connaissance de l'administration, font apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées en Belgique, que des opérations y ont été exemptées à tort ou que des déductions de la taxe y ont été opérées en infraction aux dispositions légales et réglementaires qui régissent la matière;

4° l'infraction visée aux articles 70 ou 71 a été commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire.

§2. Lorsqu'il résulte de la procédure visée à l'article 59, § 2, que la taxe a été acquittée sur une base insuffisante, l'action en recouvrement de la taxe supplémentaire, des intérêts, des amendes fiscales et des frais de procédure se prescrit par deux ans à compter du dernier acte de cette procédure. «

En d'autres termes, il existe à l'heure actuelle deux délais différents.

1.- Le délai normal

32.- Le délai normal est de trois ans, et commence à courir à partir du premier janvier de l'année civile « qui suit celle durant laquelle la cause d'exigibilité (de la taxe) est intervenue ». Soit une opération intervenue le 15 mai 2009 : le droit à l'établissement et à l'enrôlement de la taxe sera prescrit le 31 décembre 2012.

2.- Le délai de sept ans

33.- Le délai à prendre en considération n'est toutefois pas de trois années mais de sept (par alignement sur les délais d'enrôlement de l'impôt sur le revenu) dans quatre hypothèses :

a) quand « un renseignement, une enquête ou un contrôle, communiqués, effectués ou requis soit par un autre Etat membre de l'Union européenne selon les règles établies en la matière par le présent Code ou par la législation de cette Union, soit par une autorité compétente de tout pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition et se rapportant à l'impôt visé par cette convention, font apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées en Belgique, que des opérations y ont été exemptées à tort ou que des déductions de la taxe y ont été opérées à tort » ;

b) quand « une action judiciaire fait apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées, que des opérations ont été exemptées à tort ou que des déductions de la taxe ont été opérées, en Belgique, en violation des dispositions légales et réglementaires qui leur sont applicables; »

c) quand « des éléments probants, venus à la connaissance de l'administration, font apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées en Belgique, que des opérations y ont été exemptées à tort ou que des déductions de la taxe y ont été opérées en infraction aux dispositions légales et réglementaires qui régissent la matière; »

d) quand « l'infraction (...) a été commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire. »

L'on pourrait assortir ces dispositions de nombreux commentaires. Les notions d' « éléments probants » et d' « intention frauduleuse ou à dessein de nuire » ont suscité une jurisprudence pléthorique en matière d'impôt sur le revenu. Relevons, en matière de TVA, deux jugements prononcés par le tribunal de première instance de Liège respectivement le 19 juin 2006 et le 26 février 2007, faisant valoir que la notion d' « élément probant » doit s'interpréter de manière très restrictive, et ne peut trouver à s'appliquer que dans des cas graves et dans des situations bien particulières.⁷⁸ Statuant sur appel interjeté contre la deuxième de ces décisions, la cour d'appel de Liège a estimé que la notion d' « éléments probants venus à la connaissance de l'administration » impliquait que ces éléments aient été mis en possession de l'administration de la TVA par une autre administration fiscale ou par un tiers, et excluait en conséquence que lesdits éléments aient été recueillis par l'administration de la TVA elle-même.⁷⁹

L'on doit en tout cas regretter la coexistence de ces deux délais (trois ans et sept ans), la durée du second, et la complexité actuelle de la matière au regard de sa simplicité d'antan (un seul délai de cinq années). Ceci d'autant que le délai pour l'introduction de l'action en restitution par le contribuable n'est, quant à lui, que de trois ans (art. 82bis CTVA), ce qui est manifestement discriminatoire.⁸⁰

34.- Enfin, l'article 83 CTVA a été réécrit par la loi de réforme de la procédure fiscale du 15 mars 1999 dans les termes suivants, ce qui était de nature à éviter tous les problèmes que l'on a rencontrés en matière d'impôt sur le revenu (supra) :

« §1 Les prescriptions tant pour le recouvrement que pour la restitution de la taxe des intérêts et des amendes fiscales sont interrompues de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et suivants du Code civil. En ce cas, une nouvelle prescription, susceptible d'être interrompue de la même manière, est acquise cinq ans après le dernier acte interruptif de la précédente prescription, s'il n'y a instance en justice.

⁷⁸ Liège 19 juin 2006 et 26 février 2007. FJF 2007/24 et 2007/25.

⁷⁹ Appel Liège, 25 avril 2008. RGCF 2009, p. 57. Sur cette notion d' « éléments probants », voir aussi : Manuel de la TVA, n° 625/3, p. 1198.

⁸⁰ G. DE WIT. *Les délais de prescription en matière de TVA*. RGCF 2004, pp. 3 et ss.

Toute instance en justice relative à l'application ou au recouvrement de la taxe, qui est introduite par l'Etat belge, par le redevable de cette taxe ou par toute autre personne tenue au paiement de la dette en vertu du présent Code, des arrêtés pris pour son exécution ou du droit commun, suspend le cours de la prescription.

La suspension débute avec l'acte introductif d'instance et se termine lorsque la décision judiciaire est coulée en force de chose jugée.

§2 La renonciation au temps couru de la prescription et la notification de la contrainte de la manière prévue par l'article 85 § 1er, sont assimilées, quant à leurs effets aux actes interruptifs visés au § 1er, alinéa 1er, du présent article. »

SECTION 5. – L'étendue du titre exécutoire

A. Les problèmes posés par l'article 393 §2 CIR

35.- Les privilèges du préalable et de l'exécution d'office (supra n° 3), en raison de leur caractère dérogatoire au droit commun, imposent une interprétation restrictive de la notion de titre exécutoire.

Aussi, la jurisprudence a-t-elle longtemps considéré qu'un enrôlement, nécessairement nominatif, n'autorisait les poursuites qu'à charge du contribuable nommément désigné, et jamais à charge d'un tiers. Par jugement du 7 avril 2005, le tribunal de première instance de Liège a annulé une imposition, sans préjudice de la faculté de réimposition de l'administration, en relevant que le rôle visait une personne qui n'était pas celle à laquelle était adressé l'avertissement extrait de rôle, et que ce dernier avait lui-même été surchargé manuellement.⁸¹ Par décision du 28 novembre 2001, le tribunal de première instance de Bruxelles a estimé que le rôle exécutoire de l'imposition établie au nom de la société absorbée

⁸¹ Liège, 7 avril 2005. FiscalNet.

ne pouvait autoriser, sans décision judiciaire, des poursuites au nom de la société absorbante.⁸²

La question s'est posée à d'innombrables reprises dans le cas de conjoints séparés de fait⁸³, d'associés d'une société à responsabilité illimitée, ou de repreneurs d'un fonds de commerce vis-à-vis du cédant, compte tenu, dans cette dernière hypothèse, du prescrit de l'article 442bis CIR. La doctrine, et le Conseil d'Etat, ont toujours adopté le point de vue selon lequel un rôle n'est exécutoire qu'à charge de ceux qui y sont expressément repris. C'était là un corollaire inévitable au caractère exorbitant des privilèges du préalable et de l'exécution d'office : une action en justice doit être introduite par l'Etat, aux fins d'obtenir un jugement lui permettant d'agir contre des tiers.

Une réaction jurisprudentielle s'est toutefois manifestée depuis quelques années. Par arrêt du 12 septembre 2003, la Cour de cassation a décidé que « la cotisation régulièrement établie au nom d'un époux et portée au rôle exécutoire constitue le titre qui permet à l'administration d'exiger le paiement de cette cotisation et de procéder à son recouvrement sur les biens du conjoint qui n'a pas été repris au rôle. »⁸⁴ Par arrêt du 14 juin 2007, la même Cour a décidé que l'enrôlement à charge d'une société coopérative à responsabilité illimitée (SCRIS) peut former la base pour le recouvrement des dettes fiscales de la société à charge de ses associés.⁸⁵ Et le juge des saisies de Louvain s'est prononcé dans le même sens, à propos d'une cotisation enrôlée au nom du cédant d'un fonds de commerce, et de la faculté de la recouvrer à charge du cessionnaire, en application de l'article 442bis CIR.⁸⁶

36.- C'est pour éviter à l'avenir des controverses doctrinales et jurisprudentielles sur les points évoqués ci-dessus que la loi-programme du 27 avril 2007, dans son chapitre intitulé « Mesures relatives à la lutte contre la fraude fiscale et à un meilleur recouvrement des impôts », a introduit un article complétant l'article 393 CIR.

⁸² Bruxelles, 28 novembre 2001. RGCF 2003, p. 35 et note E. ORLANDO. Voir aussi Bruxelles 17 février 2005. FJF 2005/216, et Bruxelles 29 juin 2007. FJF 2008/18.

⁸³ N. PIROTTE. *Le recouvrement de l'impôt des personnes physiques à charge des conjoints séparés de fait*. RGF 1998, pp. 12 et ss ; S. HUYGE. *Invordering lastens (gewezen) echtgenoten : zelfs verschillende interpretaties van artikel 394 WIB beschermen de uit de echt gescheiden echtgenote*. TFR 2000, pp. 741 et ss.

⁸⁴ Cass., 12 septembre 2003, JLMB 2004, 1274.

⁸⁵ Cass., 14 juin 2007. Fiscologue n° 1082, P. 5.

⁸⁶ Saisie Louvain 27 février 2007, Fisc. Act. 2007, p. 6.

Cette disposition s'exprimait jusqu'alors comme suit : « L'impôt enrôlé au nom de plusieurs personnes ne peut être recouvré à charge de chacune d'elles que pour la quotité afférente à ses revenus. Le rôle est exécutoire contre chacune d'elles dans la mesure où la cotisation peut être recouvrée à sa charge en vertu du droit commun ou des dispositions du présent Code. » Un second paragraphe y a été ajouté par la loi de 2007 : « Le rôle est exécutoire contre les personnes qui n'y sont pas reprises, dans la mesure où elles sont tenues au paiement de la dette fiscale sur la base du droit commun ou sur la base des dispositions du présent Code. »

On ne peut s'empêcher de déplorer cette regrettable entorse au principe d'interprétation restrictive de dispositions lourdement dérogoratoires au droit commun, entorse d'ailleurs longuement critiquée par le Conseil d'Etat lors de son examen du projet de loi.⁸⁷ Le Conseil d'Etat s'est notamment exprimé à ce sujet comme suit : « Cette disposition méconnaît la notion même de rôle. Le rôle est un titre exécutoire, comparable à un jugement, que l'État se délivre à lui-même. Par définition même, pas plus qu'un jugement, le rôle ne peut constituer un titre exécutoire qu'à l'égard de personnes qui y sont dénommées ou, en vertu de l'article 877 du Code civil, de leurs successeurs universels. (...) La nouvelle rédaction de l'alinéa 2 de l'article 393 constitue donc une extension inadmissible de la force exécutoire du rôle. »

Ce texte concède en effet aux receveurs des pouvoirs entravant tout contrôle juridictionnel. Il va donc de soi que cette modification de l'article 393 CIR ne peut souffrir qu'une interprétation particulièrement rigoureuse. Quelles sont donc les personnes qui, sans être reprises au rôle, pourraient être tenues au paiement de l'impôt sur la base du droit commun ou des dispositions du code des impôts sur les revenus ?

Sur base des dispositions du CIR

37.- Observons d'abord que ce ne peut être les conjoints. Ceux qui ne sont pas séparés de fait subissent une imposition commune, établie à leurs deux noms (126 §1 CIR). Et ceux qui sont séparés de fait sont visés par le dernier alinéa du deuxième paragraphe du même article : « Dans le cas visé à l'alinéa 1^{er}, 2^o, les deux impositions sont portées au rôle au nom des deux conjoints. »

⁸⁷ Doc. Parl., Chambre, 2006-2007, n° 51-3058/001, pp. 149 à 154 ; F. LEDAIN. *L'extension des possibilités de recouvrement à charge de personnes qui ne sont pas reprises au rôle mais qui sont néanmoins redevables de la dette fiscale*. FiscalNet.

Les tiers pouvant se voir réclamer paiement d'un impôt, sur base de dispositions figurant dans le CIR, sont notamment les suivants :⁸⁸

- le nouveau propriétaire d'un immeuble dont la propriété n'est pas encore transcrite au cadastre (art. 396 CIR : le texte est clair sur ce point : « En cas de production de la preuve visée à l'article 395, le recouvrement du précompte immobilier compris au rôle au nom de l'ancien propriétaire d'un immeuble ayant changé de titulaire peut être poursuivi, **en vertu du même rôle**, à charge du débiteur effectif de l'impôt. Ce débiteur reçoit un nouvel exemplaire de l'avertissement-extrait de rôle portant qu'il est délivré en vertu de la présente disposition. » L'alinéa 2 de l'article 393 n'était donc pas nécessaire.)⁸⁹ ;
- les personnes qui ont été condamnées comme auteurs ou complices d'infractions fiscales (art. 458 CIR : normalement, la décision les condamnant doit les avoir condamnés aussi au paiement solidaire des impôts⁹⁰).
- L'article 399 CIR dispose que : « Le recouvrement de l'impôt établi à charge des associés ou membres de sociétés civiles et associations sans personnalité juridique, peut être poursuivi directement à charge de la société ou association, dans la mesure où cet impôt correspond proportionnellement à la part de ces associés ou membres dans les bénéfices ou profits non distribués de ces sociétés ou associations. »

Il faut y ajouter les commettants ou entrepreneurs qui ont fait appel à un entrepreneur non enregistré, ceci non sans regretter cette « automaticité », dans la mesure où un contrôle juridictionnel paraît s'imposer en cette matière complexe, visée par les articles 400 à 408 CIR.⁹¹

Les tiers repreneurs d'un fonds de commerce peuvent également être solidairement tenus des dettes fiscales du cédant, dans les conditions reprises à l'article 442bis CIR⁹². L'article 393 §2 CIR semble être applicable en cette hypothèse, de sorte qu'aucune action en justice ne devrait être introduite pour faire jouer cette solidarité, ce qui est tout aussi regrettable.

⁸⁸ G. de LEVAL. *Traité des saisies*, Faculté de Droit de Liège, 1988, p. 481 ; *Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2007*. Courrier Fiscal, 2008, p. 74 ; M. MAUS et M. DELANOTE. *Fiscale Procedure*. Die Keure, 2007, 252.

⁸⁹ Sur le sujet : Cass., 14 mars 2002. FJF 2002/171. Sur l'inutilité de l'article 393 alinéa 2 en l'espèce, voir l'avis du Conseil d'Etat : Doc. Parl., Chambre, 2006-2007, n° 51-3058/001, pp. 153.

⁹⁰ Voir sur cette question la critique du Conseil d'Etat : Doc. Parl., Chambre, 2006-2007, n° 51-3058/001, p. 154.

⁹¹ Voir sur la question Cass. 25 mars 2002. FJF 2002/184, qui précise les limites de la solidarité en cette hypothèse. Voir aussi les critiques du Conseil d'Etat : Doc. Parl., Chambre, 2006-2007, n° 51-3058/001, pp. 153.

⁹² Introduit, en son état actuel, dans le CIR par la loi du 10 août 2005. MB du 9 septembre 2005.

Il en va de même pour les actionnaires d'une société dite « de liquidités », dans les conditions reprises à l'article 442ter CIR.⁹³ Qu'une action en justice ne doive pas être introduite par l'Etat belge, et que cette solidarité joue d'office en application de l'article 393 §2 CIR, est de nouveau de nature à priver les justiciables du droit à un contrôle juridictionnel, et appelle clairement ici une sanction de la Cour constitutionnelle.

Par contre, pour ce qui concerne la responsabilité des dirigeants d'une société en cas de manquement par celle-ci à son obligation de paiement du précompte professionnel, l'article 442quater CIR⁹⁴ prévoit lui-même, expressément, en son cinquième paragraphe, l'introduction d'une action judiciaire : « L'action judiciaire contre les dirigeants responsables n'est recevable qu'à l'expiration d'un délai d'un mois à dater d'un avertissement adressé par le receveur par lettre recommandée à la poste invitant le destinataire à prendre les mesures nécessaires pour remédier au manquement ou pour démontrer que celui-ci n'est pas imputable à une faute commise par eux. Cette disposition ne fait, toutefois, pas obstacle à ce que le fonctionnaire chargé du recouvrement puisse requérir, dans le délai précité, des mesures conservatoires à l'égard du patrimoine du ou des dirigeants de la société ou de la personne morale qui ont fait l'objet de l'avertissement. » Ici, l'article 393 §2 n'est donc pas applicable.

Sur la base du droit commun

38.- Quels sont les tiers pouvant se voir réclamer paiement d'un impôt (ou d'une indemnité en remplacement d'un impôt), sur base de dispositions figurant cette fois dans le droit commun ?

Il paraît aller de soi que, s'il s'agit de demander à un tiers paiement d'une indemnité en compensation du préjudice résultant du défaut de paiement d'un impôt, une action doit être introduite par l'Etat devant les tribunaux. L'article 393 §2 CIR n'est donc, en tout cas, certainement pas d'application à l'encontre des fondateurs ou dirigeants de sociétés, dont la responsabilité pourrait être mise en cause sur base de textes figurant dans le Code civil ou le Code des sociétés : 1382 CC, 527 et 528 CS, mais aussi les textes visant des hypothèses de responsabilités spécifiques, tels que : 98, 458, 523, 524, 610, 687, 785 CS, ou ceux visant les hypothèses de sociétés en pertes ou en faillite : 96, 6°, 530 et 633 CS et 9 de la loi sur les faillites.

⁹³ Introduit dans le CIR par la loi-programme du 20 juillet 2006, article 23. MB du 28 juillet 2006, 2^{ème} édition, p. 36.924.

⁹⁴ Introduit dans le CIR par la loi-programme du 20 juillet 2006, articles 14 à 16. MB du 28 juillet 2006, 2^{ème} édition, p. 36.922. Sur le sujet : J.-P. BOURS et X. PACE. *La responsabilité des dirigeants de sociétés ou d'associations vis-à-vis de l'administration fiscale*. Comptabilité et fiscalité pratiques, 2008, n° 4, pp. 163 et ss.

Quels sont les cas relevant du droit commun pour lesquels pourrait se justifier l'extension du caractère exécutoire du titre ?

Il ne peut de toute évidence s'agir que de ceux dont l'extension n'est en rien contestable, de sorte qu'aucune intervention des tribunaux ne doive être requise. Ainsi pourrait-il peut-être en être des associés d'une société à responsabilité illimitée (SNC, SCRIS), pour les dettes de la société (art. 201 et 352 CS), de même que des associés commandités dans les SCS et SCA (art. 202 et 654 CS). L'on observera toutefois que l'article 203 CS dispose que : « Aucun jugement à raison d'engagements de la société, portant condamnation personnelle des associés en nom collectif ou en commandite simple, ne peut être rendu avant qu'il y ait condamnation contre la société. » L'article 655 CS contient une disposition similaire, applicable aux associés commandités dans les SCA. Ces textes paraissent malaisément conciliables avec l'article 393 §2 CIR, ce qui pourrait aussi appeler une intervention de la Cour constitutionnelle.

Sans doute doit-on également considérer que cet article 393 est applicable à un tiers ayant souscrit un engagement solidaire de paiement de l'impôt (art. 1200 et ss. CC).

L'on peut également estimer aujourd'hui l'article 393 §2 CIR applicable à l'hypothèse du recouvrement à charge d'une société absorbante des dettes fiscales de la société absorbée, ce depuis que la loi du 29 juin 1993 a transposé dans notre législation interne la troisième directive européenne du 9 octobre 1978 concernant les fusions de sociétés anonymes.⁹⁵

On observera enfin qu'une disposition similaire n'existe pas en matière de TVA (art. 85). Le Code contient pourtant certains articles prévoyant une solidarité, et notamment l'article 51bis, visant le cocontractant d'un assujetti, lorsque la facture ne remplit pas les conditions de formes requises. Ici, l'agent taxateur devra, au besoin, établir une nouvelle contrainte.

B. Le recouvrement de l'impôt des personnes physiques à charge du conjoint

⁹⁵ E. ORLANDO, note sous Bruxelles 28 novembre 2001, RGCF 2003, p. 41.

39.- Le statut des conjoints face à l'impôt sur le revenu a toujours agité les esprits, tant au niveau de l'**imposition** (faut-il cumuler ou non leurs revenus pour le calcul de l'impôt ?) qu'au niveau du **recouvrement** (les impôts dus par l'un sont-ils recouvrables chez l'autre ?).

La loi du 10 août 2001 a profondément modifié les règles applicables au niveau du calcul de l'impôt. Alors que la Belgique connaissait depuis des décennies un régime de cumul, le législateur a décidé, en 2001 (avec entrée en vigueur en 2004), d'imposer distinctement les deux conjoints, en leur assimilant les cohabitants légaux, ceci afin de faire bénéficier les couples d'une véritable « neutralité » face aux choix de vie.⁹⁶

Il restait à résoudre la question du recouvrement. Allait-on s'aligner sur le droit commun (la dette est-elle commune ?), ou fallait-il maintenir les principes existant antérieurement, tendant à la possibilité de recouvrer les impôts dus par l'un sur les biens de l'autre, sous la seule réserve des exceptions contenues dans l'article 394 CIR, avec toutes les difficultés que ceci n'avait pas manqué de susciter, qui alimentèrent copieusement doctrine et jurisprudence ?

Conjoints et cohabitants légaux non séparés

40.- Le statut des conjoints et des cohabitants légaux non séparés, tant au niveau de l'imposition que du recouvrement, est synthétisé dans un bref article du Code des impôts sur le revenu, dont le caractère paradoxal n'a pas manqué de taquiner les esprits.

L'article 126 §1CIR s'exprime en effet comme suit : « En cas de mariage ou de cohabitation légale, une imposition commune est établie au nom des deux conjoints. Nonobstant cette imposition commune, le revenu imposable de chaque conjoint est fixé séparément. »

Pour bien comprendre cet article, il faut le décoder « à rebours », en analysant d'abord sa deuxième phrase. « ... le revenu imposable de chaque conjoint est fixé séparément », cela signifie que, quoique conjoints et cohabitants légaux doivent remplir un seul et même formulaire de déclaration d'impôt, leurs revenus sont envisagés distinctement pour le calcul

⁹⁶ J.-P. BOURS et N. CHAUVIN. *La loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques*. J.T., 2002, p. 177 et ss ; J.-P. BOURS. *Droit des familles et droit fiscal*. In : Droit des familles. Publication de la Commission Université-Palais de l'université de Liège. Anthemis, 2007, pp. 231 et ss ; M.-C. VALSCHAERTS. *La fiscalité familiale*. Rep. Not., tome XV, Droit fiscal, livre IV, Impôt sur le revenu, p. 37.

de l'impôt progressif par tranches. Ceci est confirmé par l'article 127 CIR, libellé comme suit :

« Lorsqu'une imposition commune est établie, il est tenu compte, lors de la détermination de l'ensemble des revenus nets de chaque contribuable :

1° de la quote-part de ses revenus professionnels telle qu'elle est fixée après application des articles 86 à 89;

2° des revenus visés à l'article 90, 1° à 4°, qu'il réalise ou qui lui sont attribués;

3° des revenus propres en vertu du droit patrimonial non visés aux 1° et 2°;

4° de 50 % de la totalité des autres revenus des deux contribuables. »

Il faut ensuite se pencher sur la première phrase de l'article : « ... une imposition commune est établie au nom des deux conjoints ». Cette phrase concerne cette fois la problématique du recouvrement. Après qu'il ait été procédé, séparément, au calcul de l'impôt dû par chaque époux, cette imposition est établie à leurs deux noms (par addition des deux impôts) et le total est recouvrable auprès de l'un comme de l'autre. Un seul avertissement extrait de rôle, reprenant le total de l'imposition, leur est adressé. Ceci est confirmé dès l'article 2, §1, 3° CIR, contenant un certain nombre de définitions : « Imposition commune. Par imposition commune, on entend l'établissement d'une seule imposition au nom des deux conjoints ou des deux cohabitants légaux.»

Cette façon de procéder n'est pas sans aller à l'encontre du principe même de neutralité de l'impôt qui sous-tend la loi de 2001. Calculer séparément les impôts dus par les conjoints et cohabitants légaux, tout en les additionnant ensuite pour pouvoir en réclamer paiement indifféremment à l'un comme à l'autre, c'est faire bénéficier les cohabitants **simples** d'une situation plus favorable. Ceux-ci remplissent en effet chacun une déclaration distincte, les impôts sont calculés séparément, puis chacun reçoit son avertissement extrait de rôle. Il ne risque pas d'y avoir de surprises pour l'un ou l'autre des cohabitants, en cas de défaillance de l'autre au niveau de ses obligations de débiteur fiscal. Avis aux cohabitants simples, dont le compagnon ou la compagne est un indépendant, exerçant une activité professionnelle soumise

aux aléas de la concurrence : une légalisation de la cohabitation –ou un mariage- pourrait les rendre débiteurs des impôts dus par ce dernier.

Conjoints et cohabitants légaux séparés de fait

41.- La situation décrite ci-dessus, concernant les conjoints et cohabitants légaux, souffre un certain nombre d'exceptions justifiées par des considérations d'ordre pratique. L'une d'entre elles, à laquelle il y a lieu de s'arrêter à présent, concerne les conjoints ou cohabitants légaux qui sont en situation de séparation de fait, ceci pour l'année suivant celle au cours de laquelle la séparation est intervenue, et ce « pour autant que cette séparation soit effective durant toute la période imposable ». Bref : les conjoints ou cohabitants légaux qui ont vécu séparément durant toute l'année de perception des revenus. Cette hypothèse est visée par l'article 126 §2, 2° CIR.

Ce cas de figure pose problème depuis de nombreuses années sur le plan fiscal. Il est depuis longtemps admis que l'on ne peut demander à ces contribuables de rentrer un seul et même formulaire de déclaration d'impôt. Dès avant l'entrée en vigueur de la loi de 2001, les revenus de cette catégorie de redevables étaient donc taxés distinctement. Mais la question du recouvrement ne s'en posait pas moins : le receveur pouvait-il, sur base d'un enrôlement au nom de l'un d'entre eux, réclamer à l'autre l'impôt impayé ?⁹⁷ C'est à cette question que la Cour de cassation a répondu par l'affirmative, dans son arrêt du 12 septembre 2003 (supra, n° 35).⁹⁸

Aujourd'hui, la question est réglée par une disposition particulièrement surprenante, insérée dans l'article 126 CIR par la loi du 10 août 2001 : « Dans le cas visé à l'alinéa 1^{er}, 2°, les deux impositions sont portées au rôle au nom des deux conjoints (art. 126, §2, dernier alinéa).» L'administration a donc, dès le stade de l'imposition, la possibilité de rendre l'impôt dû

⁹⁷ Pour une réponse négative : Saisies Bruxelles, 13 avril 1995, JDF 1995, 60 ; Appel Liège, 30 juin 2000, JLMB 2000, p. 1474 ; Appel Liège, 30 juin 2000, FJF 2001/26 ; Appel Mons, 23 mars 2001, JLMB 2002, p. 1674 et RGCF 2002, p. 55, Note N. PIROTTE. *Le long combat du conjoint séparé de fait et les nouvelles mesures législatives : la saga continue...* Pour une réponse affirmative : Appel Liège, 20 décembre 2001, RGCF, 2002, 40 ; Liège, 25 octobre 2002, FJF 2003/236.

⁹⁸ Dans le même sens, voir aussi : Cass., 15 septembre 2000, FJF 2000/294 ; Cass., 3 janvier 2002, FJF 2003/53 ; Cass., 27 juin 2002, RGCF, 2003, 83 et FJF 2002/294 ; Cass. 12 septembre 2003, FJF 2004/19 et RGCF 2004, 51.

exécutoire à charge des deux conjoints ou cohabitants séparés.⁹⁹ Nul besoin, pour elle, du « coup de pouce » donné par la loi du 27 avril 2007, complétant l'article 393 (« Le rôle est exécutoire contre les personnes qui n'y sont pas reprises, dans la mesure où elles sont tenues au paiement de la dette fiscale sur la base du droit commun ou sur la base des dispositions du présent Code. ») (supra n° 37). Par arrêt du 30 janvier 2002, la Cour d'arbitrage a fait valoir qu'elle estimait que cette disposition n'était pas discriminatoire.¹⁰⁰

Trois mesures ont toutefois été insérées dans le Code, les deux premières destinées à protéger les droits de ces contribuables, la dernière à limiter les effets de cette extension du caractère exécutoire d'une imposition.

La **première mesure** est contenue dans l'article 393bis, introduit dans le Code par la loi du 4 mai 1999 :

« Le recouvrement d'un impôt établi conformément à l'article 126, § 2, alinéa 1^{er}, 2^o, sur les revenus d'un conjoint séparé de fait ne peut être poursuivi à charge de l'autre conjoint qu'à la condition :

1^o qu'une mise en demeure de payer ait été envoyée, par pli recommandé à la poste, au conjoint sur les revenus duquel l'impôt a été établi;

2^o qu'un exemplaire de l'avertissement-extrait de rôle ait été adressé à l'autre conjoint dans un délai qui prend cours le quinzième jour ouvrable suivant celui de l'envoi de la mise en demeure et se termine à la fin du quatrième mois de cet envoi.

Aucune mise en demeure de payer ne peut être envoyée au conjoint sur les revenus duquel l'impôt a été établi aussi longtemps qu'il respecte les obligations du plan d'apurement qui lui a, le cas échéant, été consenti.

⁹⁹ N. PIROTTE précise que : « Concrètement, chacun des époux séparés de fait sera isolé et taxé comme tel, mais chacune des cotisations distinctes portera également la mention du nom du conjoint comme « coredevable » en second rang (note sous Appel Mons, 23 mars 2001, RGCF, 2002, 59).

¹⁰⁰ Arrêt n° 27/2002, MB, 27 avril 2002, p. 17872. L. LAMY et I. DIERYCK. *Dette fiscale recouvrée à charge de conjoints séparés de fait*. Actualités fiscales, 2002, n° 14, p. 2. Voir aussi : Cour d'arbitrage, 30 janvier 2002, FJF n° 2002/146 ; Cour d'arbitrage, 26 juin 2002, FJF 2002/271 et FJF 2003/62.

L'envoi de cet avertissement-extrait de rôle ouvre, au profit de son destinataire, le délai de réclamation visé à l'article 371. »¹⁰¹

La **deuxième mesure** a été insérée par la loi du 15 mars 1999 dans l'article 366 CIR. Elle autorise le conjoint « sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement », à contester cette imposition par voie de réclamation. Dans un arrêt du 19 mai 1995, la Cour de cassation avait fait valoir que l'un des conjoints était un tiers par rapport à l'autre, ce qui lui interdisait d'introduire une réclamation contre les impôts dus par ce dernier, même lorsque c'est à lui que le paiement en était réclamé.¹⁰² Cette interprétation de l'article 366 CIR a été jugée incompatible avec le principe d'égalité, par arrêt du 27 juin 1996 de la Cour d'arbitrage.¹⁰³ C'est ce qui a amené le législateur, par la loi du 15.3.1999, à réécrire l'article 337 CIR, pour aménager le « secret professionnel » du fonctionnaire taxateur : « Les fonctionnaires de l'administration des contributions directes restent également dans l'exercice de leurs fonctions, lorsqu'ils accueillent une demande de consultation, d'explication ou de communication relative à la situation fiscale d'un contribuable, émanant de son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement. »¹⁰⁴.

La **troisième mesure**, récente puisque introduite par la loi du 10 août 2005, dispose ce qui suit : « Par dérogation au § 1^{er}, en cas de séparation de fait des conjoints, l'impôt afférent aux revenus que l'un d'eux aura perçus à partir de la deuxième année civile suivant celle de la séparation de fait, ainsi que le précompte mobilier et le précompte professionnel qui auront été enrôlés au nom de l'un d'eux à partir de cette même année civile, ne peuvent plus être recouverts sur les revenus de l'autre conjoint ni sur les biens que celui-ci aura acquis au moyen de ces revenus. » (art. 394 §2 CIR)

En d'autres termes, si deux conjoints se séparent en 2008, et restent séparés sans divorcer au cours des années qui suivent, ils auront à remplir une seule déclaration pour 2008, mais pas

¹⁰¹ Sur les droits du conjoint en cas de prise de connaissance tardive de l'enrôlement : Anvers, 9 mars 2004, FJF 2005/21 et RGCF 2005, 206.

¹⁰² Cass. 19 mai 1995. Pas., 1995, p. 520 et FJF 1996/16. P. MARTENS stigmatise cette décision dans son ouvrage *Théories du droit et pensée juridique contemporaine*. Larcier, 2003, p. 173. Voir aussi Cass., 1^{er} décembre 1995. FJF 1996/99.

¹⁰³ Arrêt n° 39/96. Voir aussi : Cour d'arbitrage, 21 mai 2003, FJF 2004/4 et JLMB, 2004, 1260 et Note E. MERCIER. *Le recouvrement fiscal à charge des conjoints séparés de fait*. Et : Cour d'arbitrage, 24 mars 2004, FJF 2004/268 ; Cass. 3 mars 2006, FJF 2006/261 et RGCF 2006, 192.

¹⁰⁴ Voir aussi Cass. 2 févr. 1977, Pas., 1977, I, p. 600; Conseil d'Etat, 9.7.1999. FJF n° 2000/239 ; J.P. BOURS, *Les conséquences fiscales du divorce*, R.G.F., 1992, pp. 107 et s. ; DE BAENST, *La protection de la confidentialité en matière fiscale*, J.D.F., 1991, p. 221 ; Mons, 21 février 2002. RGCF 2002, 49 et Note R. FORESTINI.

pour les années suivantes ; les impôts dus sur les revenus de chacune de ces années seront calculés distinctement ; il seront recouvrables sur les biens des deux conjoints, pour l'année 2008 par application de l'article 126 §1 CIR, et pour l'année 2009 par application de l'article 126, §2, dernier alinéa ; à partir de 2010, ils ne seront plus recouvrables que sur les seuls biens du contribuable ayant perçu les revenus imposés, ceci par application de l'article 394 §2 CIR.¹⁰⁵

Conjoints et cohabitants légaux ne l'ayant été qu'une partie de l'année

42.- Il existe une autre catégorie de contribuables, mariés ou cohabitants légaux, bénéficiant d'un traitement particulier. Ils sont visés par l'article 126 §2, 1° et 3° CIR, qui précise ce qui suit :

« Le § 1^{er} n'est pas applicable dans les cas suivants :

1° pour l'année du mariage ou de la déclaration de cohabitation légale; (...)

3° pour l'année de la dissolution du mariage ou de la séparation de corps, ou de la cessation de la cohabitation légale. »

Dans la rigueur des principes, il eut fallu demander à ces contribuables de remplir une déclaration commune pour la partie de l'année durant laquelle ils étaient mariés ou cohabitants légaux, et chacun une déclaration distincte pour le restant de l'année. Il a paru plus simple de les assimiler à des « isolés », rentrant chacun leur déclaration, imposés distinctement, et ne risquant pas de se voir réclamer paiement de l'impôt dû par l'autre pour la période en cause.¹⁰⁶

¹⁰⁵ Pour une analyse de la problématique des conjoints séparés de fait : J.E. BEERNAERT. *Recouvrement d'une dette fiscale à charge de conjoints séparés de fait et droit de réclamation*. RGF, 2000, pp. 165 et ss; B. VANERMEN. *Les droits du fisc à l'égard des conjoints (séparés de fait) et la prescription des taxes assimilées aux impôts sur les revenus*. RGCF, 2005, pp. 387 et ss.

¹⁰⁶ L'article 126 §3 organise une possibilité, pour ces contribuables ou leurs héritiers, d'opter pour un régime similaire à celui appliquée aux personnes qui ont été mariées ou cohabitants légaux toute l'année, ceci en raison du fait que le régime d'imposition de ces contribuables conserve certains avantages marginaux (application du quotient conjugal, par exemple, ou déduction des bénéfices de l'un des pertes professionnelles subies par l'autre).

Assez logiquement, l'article 126 §2, avant-dernier alinéa, dispose que : « Le § 1^{er} (cad le régime applicable aux couples mariés ou cohabitant légalement) reste toutefois applicable pour l'année au cours de laquelle les cohabitants légaux contractent mariage, sauf si la déclaration de cohabitation légale a été faite la même année. »

Signalons que sont également assimilés à des isolés les conjoints dont l'un « recueille des revenus professionnels pour un montant supérieur à 6.700,00 EUR, qui sont exonérés conventionnellement et qui n'interviennent pas pour le calcul de l'impôt afférent à ses autres revenus » (art. 126 §2, 4^o), ceci pour éviter les effets pervers de certaines dispositions spécifiques au régime d'imposition des personnes mariées (quotient conjugal).

Etendue de l'extension

43.- L'article 126 CIR organise donc une extension de la force exécutoire du rôle, permettant à l'administration d'enrôler un impôt au nom d'un contribuable n'ayant pas perçu le revenu taxé. Cette extension vise-t-elle tous les biens du conjoint ou du cohabitant légal concerné, ceci notamment dans l'hypothèse d'une séparation de biens ?

La matière est régie par l'article 394 CIR, dont le premier alinéa du paragraphe premier est libellé dans les termes suivants : « L'impôt ou la quotité de l'impôt afférent au revenu imposable de l'un des conjoints et le précompte enrôlé au nom de l'un d'eux peuvent, quel que soit le régime matrimonial ou quelle que soit la convention notariée réglant les modalités de la cohabitation légale, être recouvrés sur tous les biens propres et sur les biens communs des deux conjoints. » Relevons d'abord le libellé maladroit du texte, qui ne paraît viser que les conjoints, tout en faisant référence ensuite à « la convention notariée réglant les modalités de la cohabitation légale », ce qui implique que sont aussi concernés les cohabitants légaux. Il est vrai que l'article 2, §1, 2^o CIR, lui-même curieusement rédigé, stipule ce qui suit : « Personnes mariées et conjoints – cohabitants légaux. Les cohabitants légaux sont assimilés aux personnes mariées et un cohabitant légal est assimilé à un conjoint. »

L'on observera que ce texte confirme, en cette matière, l'autonomie du droit fiscal par rapport au droit commun. Il vise autant les couples mariés sous régime de séparation de biens que

ceux qui le sont sous celui de la communauté. Les biens propres ne peuvent, en aucune des deux hypothèses, être soustraits aux poursuites du receveur.

Mais il existe des exceptions. Elles sont énumérées par le deuxième alinéa du même paragraphe :

« Toutefois, l'impôt ou la quotité de l'impôt afférent au revenu imposable de l'un des conjoints ainsi que le précompte mobilier et le précompte professionnel enrôlés au nom de l'un d'eux ne peuvent être recouvrés sur les biens propres de l'autre conjoint lorsque celui-ci peut établir:

1° qu'il les possédait avant le mariage ou avant la conclusion de la déclaration de cohabitation légale;

2° ou qu'ils proviennent d'une succession ou d'une donation faite par une personne autre que son conjoint;

3° ou qu'il les a acquis au moyen de fonds provenant de la réalisation de semblables biens;

4° ou qu'il s'agit de revenus qui lui sont propres en vertu du droit civil ou de biens acquis au moyen de tels revenus. »

Cette disposition (qui vise aussi les cohabitants de fait par application de l'article 2, §1, 2° CIR) s'écarte du droit commun, puisqu'elle ne soustrait aux poursuites qu'un certain nombre de biens propres. Il s'agit d'un texte instituant, au détriment des contribuables concernés, une véritable « présomption irréfragable de collusion », excluant des biens propres certains d'entre eux, considérés comme « suspects ».¹⁰⁷

Pour qu'un bien puisse échapper aux poursuites du receveur, trois conditions doivent être remplies :

a) Ce bien doit être un bien propre.

b) Il ne peut être un bien propre « suspect », et doit donc figurer sur la liste exhaustive reprise par l'article 394.

¹⁰⁷ J.-P. BOURS. Loc. cit. p. 248.

c) L'impôt réclamé ne peut correspondre à la quotité de l'impôt afférente au revenu imposable du contribuable poursuivi, mais à celle afférente au revenu imposable du conjoint ou cohabitant. C'est à l'administration à effectuer ce calcul. A ce titre, l'article 394 § 4 dispose ce qui suit : « Lorsqu'une imposition commune est établie, le Roi fixe la manière dont est établie la quotité de l'impôt afférente au revenu imposable de chaque contribuable. »

Enfin, le même texte est complété, en sens opposé, par deux paragraphes :

a) « Après la dissolution du mariage ou la cessation de la cohabitation légale au sens de l'article 1476 du Code civil, les impôts et précomptes afférents à des revenus obtenus avant cette dissolution ou cette cessation par les conjoints peuvent être recouvrés sur les biens des deux conjoints dans la mesure indiquée aux §§ 1^{er} et 2. » (§3)

b) « Le § 1^{er} n'est pas applicable aux impôts et aux précomptes afférents à la période antérieure au mariage et à la conclusion de la déclaration de cohabitation légale. » (§5)

Sur le plan juridique, il est important de relever que les articles 126 et 394 CIR n'imposent pas une obligation solidaire entre conjoints au paiement de l'impôt (il n'y a pas même « solidarité passive »), et se contentent d'organiser une extension du droit au recouvrement.¹⁰⁸

C. Le recouvrement de l'impôt des personnes physiques à charge des héritiers

44.- Rappelons qu'en droit commun, la question est réglée par l'article 877 du Code civil : « Les titres exécutoires contre le défunt sont pareillement exécutoires contre l'héritier personnellement; et néanmoins les créanciers ne pourront en poursuivre l'exécution que huit jours après la signification de ces titres à la personne ou au domicile de l'héritier. »

En matière d'impôt sur le revenu, les textes applicables sont les articles 398 CIR et 133AR/CIR. L'article 398 CIR dispose que : « Les héritiers d'un redevable décédé sont tenus, à concurrence de leur part héréditaire, des droits élués par le de cujus, à moins que l'insuffisance de la perception ne résulte d'erreurs commises par des agents de l'administration. » Et l'article 133 AR/CIR s'exprime comme suit:

¹⁰⁸ Cass., 8 juin 2006, FJF 2007/230.

« Les cotisations sont portées aux rôles au nom des redevables intéressés.

Quant aux impositions établies à charge de redevables décédés, elles sont enrôlées au nom de ceux-ci précédé du mot 'Succession' et suivi éventuellement de l'indication de la personne ou des personnes qui se sont fait connaître à l'Administration des contributions directes comme héritier, légataire, donataire ou mandataire spécial.

L'identité de ces personnes est détaillée. Si l'un des héritiers a été formellement désigné pour représenter la succession, l'enrôlement se fait d'après la formule suivante: 'Succession X ..., les héritiers représentés par...!.

Dans l'éventualité d'une taxation d'office, le nom du redevable décédé (Succession X...) ne doit être suivi que de l'indication de l'un des héritiers, connu du contrôleur des contributions. »

C. Le recouvrement de l'impôt des personnes physiques à charge des enfants

45.- L'article 294 CIR contenait jadis une disposition permettant de recouvrer une partie de l'impôt dû par les parents sur les biens des enfants âgés de moins de 18 ans dont les revenus étaient cumulés avec ceux de leurs parents. Cette disposition a aujourd'hui disparu.

« Les revenus des biens des enfants dont les parents ont la jouissance légale constituent des revenus du père et de la mère (art. 384 à 387 CC). Ces revenus sont donc imposables à charge des parents, et ils peuvent être saisis dans leur chef. Il est apparu qu'il ne se justifiait pas de recouvrer les impôts y afférents à charge des enfants, alors qu'ils ne recueillent pas les revenus soumis à l'impôt. »¹⁰⁹

SECTION 6. – L'efficacité du titre exécutoire

A. Octroi de termes et délais et remise de dette

¹⁰⁹ Comm. Adm. CIR n° 394/33 ; Doc.parl. Chambre, sess.ord. 1980-1981, 716/1, p. 8.

46.- La question de savoir si les tribunaux de l'ordre judiciaire peuvent, en matière fiscale, octroyer des termes et délais et, a fortiori, une remise de dette, a fait l'objet d'âpres discussions, non encore closes aujourd'hui malgré un arrêt de la Cour de cassation du 24 avril 2008.

La compétence du receveur

47.- Jusqu'à la date d'entrée en vigueur de l'article 332 de la loi-programme du 27 décembre 2004, portant sur la « surséance indéfinie au recouvrement des impôts directs », il était unanimement considéré que l'administration fiscale ne pouvait consentir des termes et délais en matière d'**impôts** et, a fortiori, de remise de dette, la matière étant d'ordre public.

En se fondant sur l'article 66 de la loi sur la comptabilité de l'Etat (supra n° 13) consacrant la responsabilité du receveur, l'on admettait toutefois que ce dernier disposait d'un pouvoir discrétionnaire d'octroi d'atermoiements, ceci sous sa responsabilité personnelle.

Mais l'article 410, alinéa 3 CIR précise ce qui suit : « Dans les cas spéciaux, le directeur des Contributions peut faire surseoir au recouvrement dans la mesure et aux conditions qu'il détermine. »

Et l'article 417 CIR dispose que : « Dans les cas spéciaux, le directeur des contributions peut accorder, aux conditions qu'il détermine, l'exonération de tout ou partie des **intérêts de retard**. » Ces décisions doivent être motivées, par application de la loi sur la motivation formelle des actes administratifs.

Pour ce qui concerne les **accroissements**, il avait été relevé que l'article 9 de l'arrêté du Régent n° 78 du 18 mars 1831 n'avait jamais été abrogé¹¹⁰, et qu'il conférait au Ministre des finances le pouvoir d'admettre ou rejeter les demandes de remise ou modération des amendes et accroissements d'impôts.

La surséance indéfinie au recouvrement des impôts directs

¹¹⁰ Conseil d'Etat, 9 juillet 2002, FJF 2003/263.

48.- L'article 332 de la loi-programme du 27 décembre 2004 a introduit dans le Code des impôts sur les revenus les articles 413bis à 413octies, sous l'intitulé « surséance indéfinie au recouvrement des impôts directs » (section IVbis du Chapitre VIII portant pour titre « Recouvrement de l'impôt »).

Le directeur des contributions se voit consentir le pouvoir d' « accorder la surséance indéfinie au recouvrement des impôts sur les revenus, en principal, accroissements, amendes et intérêts, à l'exclusion des précomptes, établis à charge du redevable ». La surséance ne peut être consentie que sous condition de paiement par le redevable, dans un délai qui lui est imposé, d'une partie des impôts dus, arbitrée par le directeur. Le contribuable requérant doit être malheureux et de bonne foi, et ne peut avoir bénéficié d'une décision de surséance antérieure datant d'il y a moins de cinq ans au moment de l'introduction de la demande. Semblable surséance ne peut être consentie pour des impôts contestés ou encore susceptibles de réclamation ou d'action en justice, ni pour des impôts établis suite à la constatation d'une fraude fiscale, ni en cas de concours de créanciers (art. 413 bis §4 CIR). L'instruction de la demande de surséance est confiée au fonctionnaire chargé du recouvrement, qui dispose du pouvoir d'interroger les organismes de crédit (art. 413quater, alinéa 3 ; supra n° 11). Un recours contre la décision du directeur, nécessairement motivée, peut être introduit « auprès d'une commission composée d'au moins deux et d'au plus quatre directeurs des contributions désignés par le ministre qui a les Finances dans ses attributions et placée sous la présidence du fonctionnaire dirigeant les services chargés du recouvrement des impôts sur les revenus, ou de son délégué » (art. 413quinquies §2 CIR). Enfin, il est précisé par l'article 413sexies que l'introduction de la demande en surséance suspend toutes les voies d'exécution jusqu'au jour où la décision du directeur est devenue définitive.

La compétence des tribunaux

49.- Jurisprudence et doctrine ont consacré à la question des développements considérables.

Les partisans de l'incompétence des tribunaux ont essentiellement fait valoir que la matière ne relevait pas d'une loi d'impôt, de sorte que l'article 569, alinéa 1^{er}, 32° CJ ne serait pas d'application ; cette matière est en effet, à leurs yeux, exclusivement gérée par la loi sur la comptabilité de l'Etat. Il n'appartient pas aux tribunaux de se substituer au receveur, lequel se prononce sur les demandes de termes et délais sous sa seule et entière responsabilité. La

matière est, de surcroît, d'ordre public. Le droit fiscal déroge ici aux dispositions du droit commun (1244 CC et 1334 CJ), dans la mesure où il prescrit des délais impératifs pour le paiement des impôts.¹¹¹

Les partisans de la compétence des tribunaux se fondent sur l'article 1244 CC, dont ils revendiquent le caractère d'ordre public : « Le débiteur ne peut forcer le créancier à recevoir en partie le paiement d'une dette même divisible. Le juge peut néanmoins, nonobstant toute clause contraire, eu égard à la situation des parties, en usant de ce pouvoir avec une grande réserve et en tenant compte des délais dont le débiteur a déjà usé, accorder des délais modérés pour le paiement et faire surseoir aux poursuites, même si la dette est constatée par un acte authentique, autre qu'un jugement. ». Ils se fondent aussi sur l'article 1334 CJ : « Si l'exécution ou la saisie ont lieu en vertu d'un acte authentique autre qu'un jugement, la demande de délais prévue à l'article 1244 du Code civil, doit être formée, à peine de déchéance, dans les quinze jours à partir du commandement ou s'il n'y a pas lieu à commandement, à partir du premier acte de saisie signifié au débiteur. » Et ils se fondent encore sur l'article 569, alinéa 1^{er}, 32^o du même code, donnant compétence aux tribunaux de première instance pour tout litige relatif à une loi d'impôt, de même que sur les travaux préparatoires de la loi du 23 mars 1999 introduisant cette disposition dans le Code judiciaire, faisant expressément référence à « l'octroi ou le non-octroi d'un sursis de paiement (article 10 de la loi du 15 mai 1846, actuel article 66 des lois coordonnées sur la comptabilité nationale) »¹¹² Aucune disposition du droit fiscal n'impose une dérogation au droit commun, de sorte qu'une « intervention judiciaire modérée », sur la base de l'article 1244 CC, n'est pas à exclure.¹¹³

¹¹¹ Dans ce sens : Bruxelles, 20 juin 2001, JDF, 2001, 189 ; Bruxelles, 11 septembre 2001, Fiscolegue n° 839, p. 13 et n° 91, p. 7 ; Bruxelles, 22 novembre 2002, Actualités fiscales n° 39, p. 3 ; Brussel, 7 mars 2003, Fiscoleg, n° 910, 7 ; Brussel, 20 juin 2003, TFR, 259, 373 et note H. VAN OUTRYVE ; Brussel, 30 novembre 2003, TFR, 217, p. 277 ; Anvers, 3 juin 2002, Fiscaal Bulletin, 2002/16 ; Anvers, 14 décembre 2007, FiscalNet ; Bruxelles, 20 février 2009, FiscalNet ; Louvain, 2 avril 2004, Fiscoleg, n° 938, 11 ; Gand, 13 février 2004, Fiscoleg, n° 945, 5 ; M. LOYENS. *Le juge fiscal peut-il octroyer des délais de paiement en matière d'impôts directs ?* RGCF, 2008, pp. 126 et ss.

¹¹² Projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale et projet de loi relatif à l'organisation judiciaire en matière fiscale, exposé des motifs, Chambre des représentants, Doc 49 1341/001 et 1342/001, p. 35. Voir : A. BERTHE. *De l'impossibilité pour le pouvoir judiciaire d'octroyer des termes et délais en matière de dette de TVA.* JLMB, 2009, 836.

¹¹³ Dans ce sens : Bruges, 18 décembre 2001, FJF 2002/155 ; Gand, 6 février 2003, Fiscoleg n° 884, 1 ; Gand, 12 juin 2003, Actualités fiscales, 2003 n° 39, 3 (réformé par Appel Gand, 13 février 2004, Fiscoleg, n° 945, 5) ; Gand, 15 mars 2005, FJF 2006/32 ; Bruges, 7 février 2006, Actualités fiscales, 2006, 7, p. 16 ; E. VAN BRUSTEM. *L'article 1244 du Code civil est-il réellement incompatible avec les dispositions des codes fiscaux ?* Note sous Cass., 24 avril 2008, RGCF 2008, 310.

L'on pourrait ajouter à tous ces arguments celui tiré de la loi du 5 juillet 1998 sur le règlement collectif de dettes, introduisant dans le Code judiciaire les articles 1675/2 à 1675/19. L'article 1675/12 autorise le juge à imposer un plan de règlement judiciaire pouvant comporter, parmi d'autres mesures, « le report ou le rééchelonnement du paiement des dettes en principal, intérêts et frais ». L'article 1675/13, §3 dispose que : « Le juge ne peut accorder de remise pour les dettes suivantes... » ; suit une énumération n'incluant pas les dettes fiscales.

L'arrêt de la Cour de cassation du 24 avril 2008

50.- Nonobstant l'importance et le nombre des arguments en faveur de la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire, la Cour de cassation s'est prononcée, par arrêt du 24 avril 2008, en sens inverse. Elle fait valoir que la matière est d'ordre public, et qu'aucune disposition légale n'octroie au juge, et même au receveur, la possibilité de déroger aux délais légaux de paiement de l'impôt. Ceci n'empêche pas le receveur, comptable de l'Etat, « d'organiser de manière autonome et sous sa responsabilité le recouvrement et les poursuites, ainsi que de prévoir des facilités de paiement dans cette optique. Cette possibilité revient exclusivement au receveur, sa décision en la matière devant s'imposer au juge. »¹¹⁴

La fronde des tribunaux

51.- Cet arrêt de la Cour de cassation n'a pas manqué de susciter des réactions, l'incompétence de principe des tribunaux en la matière paraissant contestable, au regard des arguments invoqués ci-dessus en faveur de leur pouvoir d'intervention.

A.- En matière d'**amendes**, rappelons que le pouvoir de remettre celles-ci avait été consenti au Ministre des finances par l'arrêté du Régent du 18 mars 1831, non abrogé à ce jour. Sur le problème de la compétence des tribunaux à en connaître, une évolution s'est faite en trois temps.

¹¹⁴ Cass., 24 avril 2008, FJF 2009/31, JLMB, 2009, p. 832, Note A. BERTHE, RGCF 2008, p. 307, Note E. VAN BRUSTEM, Cour. Fisc., 2008, 671, RABG, 2008, p. 1193, Note J. VANDEN BRANDEN, TFR, 2008, p24, Note M. LOYENS ; F. FOGLI. *Mieux vaut payer ses impôts à temps*. L'Echo du 14 juin 2008. Pour un commentaire favorable à cet arrêt : I. VEROUGSTRAETE, M. DE SWAEF, P. LECROART et S. LIERMAN. Rapport annuel de la Cour de cassation de Belgique, 2008, 62.

a) De nombreuses décisions avaient initialement fait valoir que les tribunaux n'avaient aucune compétence en la matière.

b) Dans un arrêt du 5 février 1999, la Cour de cassation a décidé que « L'article 6, alinéa 1^{er}, de la Convention des droits de l'homme et l'article 14, alinéa 1^{er}, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, ne font pas obstacle à ce que le fisc poursuive et sanctionne des manquements fiscaux, à la condition que la sanction puisse être contrôlée par un juge indépendant. Ce contrôle n'implique toutefois pas que le juge puisse, pour des raisons d'opportunité ou d'équité, décharger le contribuable de ses obligations, imposées légalement par l'autorité. »¹¹⁵ Un arrêt du même jour décide que les tribunaux ne peuvent annuler un accroissement en se fondant exclusivement sur des considérations d'équité ou d'opportunité.¹¹⁶

La Cour de cassation va désormais s'en tenir à cette distinction : les tribunaux ont une compétence d'appréciation en matière de fixation des amendes (à tout le moins si elles ont un caractère pénal), le contrôle portant sur la légalité de la sanction, et pouvant faire application du principe de proportionnalité. Mais il ne peut en aucun cas s'agir d'un contrôle d'opportunité ou d'équité.¹¹⁷ De nombreux tribunaux ont suivi.¹¹⁸

c) Il restait à reconnaître aux tribunaux un pouvoir de pleine juridiction. Le juge saisi d'un recours contre une amende fiscale doit, conformément à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, pouvoir exercer sur cette amende un pouvoir d'entière juridiction. Il doit donc disposer du même pouvoir d'appréciation que celui de l'administration. Or, l'administration peut aller jusqu'à remettre l'amende, en application de l'article 9 de l'arrêté du Régent n° 78 du 18 mars 1831.¹¹⁹

¹¹⁵ Cass., 5 février 1999, FJF 1999/92.

¹¹⁶ « En l'espèce, la considération qu'il ne convient pas de sanctionner le contribuable pour les idioties de son époux... » Cass., 5 février 1999, FJF 1999/88.

¹¹⁷ Cass., 24 janvier 2002, FJF 2002/147 ; Cass., 6 novembre 2003, FJF 2004/118 ; Cass., 21 janvier 2005, FJF 2005/174 ; Cass., 30 novembre 2006, FJF 2007/118 et RGCF 2007, 363 (critiqué par M. MORRIS. *Le pouvoir d'appréciation du juge en matière d'amendes fiscales.*) ; Cass., 12 janvier 2007, FJF 2008/299 ; Cass., 16 février 2007, FJF 2007/268 ; Cass., 16 février 2007, FJF 2009/89 ; Cass., 12 décembre 2008, FJF 2009/156.

¹¹⁸ Anvers, 14 décembre 1999, FJF 2000/57 ; Mons, 15 juin 2000, FJF 2002/27 ; Mons, 28 juin 2002, FJF 2003/170 ; Liège, 3 septembre 2002, FJF 2004/24 ; Appel Liège, 19 décembre 2002, FJF 2003/143 ; Anvers, 20 janvier 2003, FJF 2003/207 ; Liège, 8 janvier 2004, FJF 2005/198 ; Liège, 27 janvier 2004, FJF 2005/199 ; Mons, 25 novembre 2004, FJF 2005/201 ; Gand, 10 mai 2005, FJF 2006/230 ; Anvers, 7 mars 2006, FJF 2006/265 ; Appel Liège, 29 mars 2006, FJF 2008/48 ; Bruxelles, 27 septembre 2006, FJF 2009/126 ; Hasselt, 25 octobre 2006, FJF 2007/174 ; Hasselt, 23 mai 2007, FJF 2008/47.

¹¹⁹ M. MORRIS. Loc. cit. p. 369.

Par arrêt du 24 février 1999, la Cour d'arbitrage a décidé que « l'interprétation de l'article 70 du CTVA qui refuse au juge, en matière d'amendes fiscales, la possibilité d'exercer un plein pouvoir de contrôle juridictionnel sur une décision administrative infligeant une amende (en ce compris l'appréciation de l'opportunité et la hauteur de l'amende) constitue une violation du principe d'égalité énoncé aux articles 10 et 11 de la Constitution. »¹²⁰ L'enseignement de cet arrêt est complété par celui ressortant d'un arrêt ultérieur daté du 12 juin 2002 : « Rien de ce qui relève de l'appréciation de l'administration ne doit pouvoir échapper au contrôle du juge. L'article 70, §2 CTVA, pour autant qu'il soit interprété comme autorisant le juge saisi d'une opposition à contrainte à exercer sur la décision infligeant une amende fiscale un contrôle de pleine juridiction, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'il n'autorise pas le juge civil à appliquer l'article 65 du Code pénal (unicité de la peine). »¹²¹ Cette jurisprudence a été confirmée le 11 janvier 2007 en matière de Douanes et accises.¹²² Elle l'a encore été par un arrêt du 15 mai 2008 : « Lorsqu'il est saisi d'un recours contre une décision prise en vertu de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831, par le ministre des Finances ou son délégué, le juge doit pouvoir remettre ou réduire l'amende au même titre que le ministre des Finances ou son délégué. »¹²³ Cette jurisprudence a été suivie par plusieurs tribunaux.¹²⁴

L'on serait heureux que la Cour de cassation se rallie à l'opinion de la Cour constitutionnelle, et que le principe du plein pouvoir de contrôle juridictionnel en matières d'amendes fiscales (à tout le moins pour celles ayant un caractère pénal) ne soit plus contesté.¹²⁵

B.- En matière d'intérêts de retard, la question est plus délicate encore.

¹²⁰ Cour d'arbitrage, 24 février 1999, FJF 1999/181.

¹²¹ Cour d'arbitrage, 12 juin 2002, FJF 2003/121.

¹²² Cour d'arbitrage, 11 janvier 2007, FJF 2008/25.

¹²³ Cour constitutionnelle, 15 mai 2008, RGCF 2008, 498. Note M. MARLIERE et C. SCHOTTE. *Le contrôle judiciaire des amendes TVA.*

¹²⁴ Namur, 10 novembre 2000, FJF 2001/57 ; Anvers, 23 avril 2002, FJF 2002/207 ; Bruges, 8 octobre 2002, FJF 2003/173 ; Namur, 25 octobre 2006, RGCF, 2007, 121 ; Namur, 7 février 2007, RGCF, 2008, 233, dans l'hypothèse particulière d'une réduction de cotisation spéciale sur commission secrète, et Note M. MARLIERE et C. SCHOTTE. *Le contrôle judiciaire des sanctions fiscales et la cotisation spéciale sur commissions secrètes* ; Namur, 9 janvier 2008, FJF 2009/119 ; Appel Anvers, 3 juin 2008, FJF 2009/50.

¹²⁵ Pour une étude approfondie de la question : V. SEPULCHRE. *Le contrôle juridictionnel des amendes fiscales.* RGCF, 2003, pp. 5 et ss ; D. GARABEDIAN. *Le pouvoir d'appréciation du juge à l'égard des amendes administratives fiscales et de la cotisation spéciale sur « commissions secrètes ».* In : Liber Amicorum Jacques Malherbe, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 502 ; M. BOURGEOIS et J. OPRENYESZK. *Le point sur le contrôle judiciaire des sanctions administratives en matière fiscale.* In : Actualités en droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure. CUP, Anthemis, 2009, pp. 227 et ss ; F. BOUHON. *Réflexions autour de la qualification pénale des amendes fiscales.* JT 2009, pp. 681 et ss.

Rappelons que, dans cette matière, le directeur des contributions est compétent pour accorder l'exonération de tout ou partie des intérêts de retard (art. 417 CIR).¹²⁶

A ce stade de l'évolution de la doctrine et de la jurisprudence, il semble acquis que les tribunaux disposent, dans cette matière, d'un pouvoir limité au contrôle de la légalité, tant interne qu'externe, de la décision du directeur.¹²⁷

Les intérêts de retard n'ayant pas un caractère pénal, les arguments retenus en matière de contrôle des amendes sont malaisément transposables. Il reste que l'on devrait admettre, comme le fait E. VAN BRUSTEM, que toute décision d'une autorité administrative ayant des incidences sur la situation patrimoniale d'un contribuable, puisse être déférée à un juge indépendant et impartial, connaissant de la contestation dans le cadre d'un contentieux de pleine juridiction.¹²⁸

C.- Enfin, dans le domaine des **impôts** eux-mêmes, les textes sont à ce point nombreux (1244 CC, 1334 CJ, 1675/12 CJ, sans parler de 569, alinéa 1^{er}, 32^o CJ et des travaux préparatoires de la loi du 23 mars 1999) qu'il semble impossible de se rallier à la position de la Cour de cassation. Et si le tribunal peut accorder des termes et délais ou une remise de dette en matière d'impôt, il peut le faire a fortiori en matière d'intérêts de retard, l'accessoire suivant le principal.

Les tribunaux sociaux sont compétents pour connaître de demandes de termes et délais en matière de cotisations de sécurité sociale. Comment peut-on admettre que l'administration fiscale puisse disposer d'une compétence exclusive, et arbitraire, en la matière, alors qu'il y va parfois de la survie financière d'un contribuable ?¹²⁹ La question mériterait d'être posée à la Cour constitutionnelle.¹³⁰

¹²⁶ Sur ses pouvoirs : Conseil d'Etat, 16 mars 2001, FJF 2005/82 ; Bruxelles, 22 novembre 2002, FJF 2005/140 ; Liège, 20 mars 2007, FJF 2009/178.

¹²⁷ Namur, 9 mars 2005, FJF 2005/265 ; Mons, 15 juillet 2005, FJF 2006/227 ; Mons, 29 septembre 2005, FJF 2007/117 ; Anvers, 29 novembre 2005, FJF 2006/204 ; Mons, 5 janvier 2006, FJF 2006/140 ; Mons, 15 mai 2007, FJF 2009/83 ; Namur, 9 janvier 2008, FJF 2009/109 ; Anvers, 27 mai 2008, FJF 2009/22.

¹²⁸ E. VAN BRUSTEM. *Le contrôle judiciaire de la décision d'exonération d'intérêts de retard : quelles perspectives pour un contentieux objectif devant le juge naturel des droits subjectifs ?* RGCF, 2007, pp. 3 et ss.

¹²⁹ Pour un exposé des arguments en faveur d'une intervention des tribunaux : A. BERTHE. *Loc. cit.*, 836.

¹³⁰ Dans le même sens : F. FOGLI. *Loc. cit.*

B. L'efficacité du titre contesté

52.- Le titre que l'administration s'est elle-même constitué (enrôlement ou contrainte) est-il exécutoire sans restriction ? Si l'Etat se prétend créancier d'un supplément d'impôt, celui-ci doit-il être payé avant même toute contestation, en application de l'adage selon lequel « On paie d'abord, on réclame ensuite. » ?

En matière d'impôt sur le revenu, la question est résolue par les articles 409 et 410 CIR, dont le curieux libellé ne peut manquer d'interpeller.¹³¹

Article 409 : « En cas de réclamation, de demande de dégrèvement visée à l'article 376 ou d'action en justice, l'imposition contestée, en principal, additionnels et accroissements, augmentée des intérêts et des frais y afférents, peut faire l'objet pour le tout de saisies conservatoires, de voies d'exécution ou de toutes autres mesures destinées à en garantir le recouvrement. »

Article 410 :

« Toutefois, en cas de réclamation, de demande de dégrèvement visée à l'article 376 ou d'action en justice, l'imposition contestée en principal, additionnels et accroissements, augmentée des intérêts y afférents, est considérée comme une dette liquide et certaine et peut être recouvrée par voies d'exécution, ainsi que les frais de toute nature, dans la mesure où elle correspond au montant des revenus déclarés ou lorsqu'elle a été établie d'office à défaut de déclaration, dans la mesure où elle n'excède pas la dernière imposition définitivement établie à charge du redevable pour un exercice d'imposition antérieur.

Pour l'application de l'alinéa 1er, les revenus sur lesquels le contribuable a marqué son accord au cours de la procédure d'établissement de l'impôt sont assimilés aux revenus déclarés.

Dans les cas spéciaux, le directeur des Contributions peut faire surseoir au recouvrement dans la mesure et aux conditions qu'il détermine. »

¹³¹ Sur ces deux articles, voir : G. DE LEVAL. *Réforme fiscale et droit de l'exécution*. Act. Dr., 1999, pp. 503 et ss ; F. GEORGES. Loc. cit. (Revue du notariat belge), p. 500.

Il faut interpréter ces deux textes, à nouveau, « à rebours ». Ils posaient problème jadis¹³², mais l'adjonction de l'adverbe « toutefois » au début de l'article 410 par la loi du 15 mars 1999 a clarifié leur sens. Ils signifient que, lorsqu'une réclamation est introduite, et dans la mesure même où elle conteste l'impôt réclamé, elle a pour effet de suspendre l'exigibilité de cette imposition.

Pratiquement parlant, dès réception de la réclamation, le directeur saisi va procéder au calcul de l'« incontestablement dû ». Si la réclamation conteste la totalité de l'impôt réclamé, cet « incontestablement dû » sera fixé à néant. L'administration ne pourra plus prétendre qu'au seul paiement de cet « incontestablement dû », et ce jusqu'à ce qu'il ait été définitivement statué sur la contestation. L'article 410 CIR assimile à un impôt non contesté, et donc exigible :

- la partie de l'impôt correspondant au montant des revenus déclarés par le contribuable lui-même ;
- la partie de l'impôt correspondant au montant des revenus sur lesquels le contribuable a marqué son accord au cours de la procédure d'établissement de l'impôt ;
- en cas d'imposition d'office à défaut de déclaration, la partie de l'impôt correspondant au montant de la dernière imposition définitivement établie à charge du contribuable pour un exercice d'imposition antérieur.

Si le contribuable est insatisfait de la décision directoriale prononcée, il lui est loisible de soumettre le litige aux tribunaux, puis, le cas échéant, d'interjeter appel, enfin de déférer le litige à la Cour de cassation. Chacun de ces recours est, lui aussi, suspensif de l'exigibilité de l'impôt contesté (art. 377 CIR). Bien plus, les délais pour interjeter appel ou introduire un pourvoi en cassation sont eux-mêmes suspensifs (à nouveau 377 CIR). Les seules « fenêtres de tir » dont l'administration dispose pour exiger paiement et, au besoin, notifier un commandement (supra n° 21) sont (i) le délai s'écoulant entre la date prévue pour le paiement de l'impôt et la date extrême pour l'introduction de la réclamation (soit entre le deuxième et le sixième mois après envoi de l'avertissement extrait de rôle), et (ii) le délai s'écoulant entre la date de réception de la décision directoriale et la date limite pour l'introduction d'un recours devant le tribunal (trois mois).

¹³² Voir, notamment, Cass., 8 mars 1990, JDF, 1990, 272, avec Note M. BALTUS, et JLMB, 1990, 974, avec Note G. DE LEVAL. *Difficile application du droit des saisies au recouvrement de l'impôt.*

Si l'administration, pendant toute la durée de ces recours tant administratifs que judiciaires, est dépossédée du droit de passer à l'exécution sur la partie contestée de l'impôt, il lui reste loisible d'envisager des mesures conservatoires, sous les conditions du droit commun, et notamment l'exigence de célérité.

Un tribunal pourrait-il ordonner l'exécution provisoire d'une décision déboutant un contribuable, et condamnant donc celui-ci au paiement d'un impôt, ce qui aurait pour effet de lever le caractère suspensif du recours éventuel ? En droit commun, ceci est permis par l'article 1398 CJ (« Sauf les exceptions prévues par la loi, le juge peut accorder l'exécution provisoire du jugement. ») ; l'article 1399 ne reprend pas parmi les exceptions les décisions rendues en matière fiscale. L'exécution provisoire ne sera toutefois ordonnée que dans les hypothèses où il y a abus de droit manifeste du contribuable ou lorsque les droits du Trésor sont en péril, encore que, dans cette dernière hypothèse, l'administration pourrait agir sans même bénéficier de l'exécution provisoire.

La question est réglée d'une façon similaire en matière de TVA, sous réserve du fait qu'il n'existe pas, ici, de procédure de réclamation, et donc que, si le contribuable conteste, il doit saisir les tribunaux ; ce recours est suspensif. L'article 89 bis CTVA s'exprime comme suit : « En cas d'action en justice, la dette fiscale contestée, composée de la taxe, des intérêts, des amendes fiscales et des frais y afférents, peut faire l'objet pour le tout, sur la base de la contrainte décernée, rendue exécutoire et notifiée ou signifiée au redevable conformément à l'article 85, de saisies conservatoires ou de toutes autres mesures destinées à en garantir le recouvrement. »

SECTION 7. – Les procédures « simplifiées »

A. La compensation

a) En matière d'impôt sur le revenu

53.- Il peut subvenir que, créancier d'impôt, l'Etat en soit aussi débiteur, suite à des versements effectués, par exemple, à titre de versements anticipés ou de précompte professionnel.

Le législateur a donc mis sur pied un mécanisme généralisé de compensation, ceci sans grand souci de respect des conditions prescrites par le droit commun (art. 1289 à 1300 CC).

Ce mécanisme méconnaît, d'une part, l'exigence de l'article 1291 CC (les deux dettes doivent être liquides et exigibles), d'autre part, la règle de l'égalité des créanciers en cas de concours.

L'article 166 AR/CIR

54.- Pris en exécution de l'article 300 CIR, l'article 166 de l'AR d'exécution s'exprime dans les termes suivants :

« § 1er. Les dispositions du Livre III, Titre III, Chapitre V, Section IV, du Code civil, ne sont pas applicables à la matière des impôts directs (NB. Il s'agit des dispositions relatives à la compensation.).

§ 2. Toute somme à restituer ou à payer à un redevable dans le cadre de l'application des dispositions légales en matière d'impôts sur les revenus et des taxes y assimilées ou en vertu des règles du droit civil relatives à la répétition de l'indu peut être affectée sans formalités par le receveur des contributions directes à l'apurement conformément à l'article 143 des précomptes, des impôts et des taxes y assimilées, en principal, additionnels et accroissements, des intérêts et des frais dus par ce redevable.

§ 3. En cas de réclamation, de demande de dégrèvement visée à l'article 376 du Code des impôts sur les revenus 1992 ou d'action en justice et dans la mesure où il ne s'agit pas d'une dette certaine et liquide dans le sens de l'article 410 du Code des impôts sur les revenus 1992, l'affectation prévue par le § 2 s'opère au titre de mesure conservatoire dans le sens de l'article 409 du même Code. »

Le troisième paragraphe de ce texte pose problème, dans la mesure où il méconnaît la nécessité de disposer d'une créance liquide et exigible pour pouvoir compenser (art. 1291

CC). Sans doute précise-t-il que la compensation, dans cette hypothèse, ne produira ses effets qu'à titre de mesure conservatoire, mais ceci sans même que soit imposée la condition de célérité requise pour toute mesure à caractère conservatoire¹³³, et sans que soit prévu le moindre contrôle par les tribunaux de l'ordre judiciaire.

Un jugement du tribunal de Bruxelles du 22 février 2001 précise la nature exacte de la mesure visée par l'article 166, §3 AR/CIR : « Par l'affectation visée à l'article 166, §3 AR/CIR, le Roi instaure une mesure conservatoire proche de la saisie-arrêt conservatoire sur soi-même, mais s'associant les effets du cantonnement sur exécution provisoire prévu à l'article 1404 CJ : l'Etat, qui est en même temps créancier et débiteur peut saisir-arrêter entre ses propres mains les sommes ou les effets qu'il doit à son débiteur. »¹³⁴

La mesure avait été initialement cautionnée par un arrêt de la Cour de cassation du 8 mars 1990, avant de l'être par un autre du 12 décembre 2008¹³⁵.

A plusieurs reprises toutefois, les tribunaux se sont insurgés contre cette jurisprudence. Un jugement du tribunal de Bruxelles du 5 novembre 2004 a estimé que : « En conférant le droit de se faire payer d'autorité, à la faveur d'un double paiement abrégé – à l'instar de la compensation en droit civil- une créance d'impôt contestée, le Roi a manifestement excédé les limites des pouvoirs qu'Il tirait de l'article 300 CIR, lequel se bornait à lui confier le soin de déterminer le mode à suivre pour les paiements, les quittances et les poursuites, dans le respect du CIR. »¹³⁶ La cour d'appel de Mons s'est prononcée dans le même sens le 3 octobre 2008 : « La retenue opérée par l'Etat belge sur pied de l'article 166, §3 AR/CIR doit, à l'instar de toute mesure de saisie conservatoire, répondre à l'exigence de célérité (art. 1413 CJ), c'est-à-dire qu'elle doit être justifiée par la crainte sérieuse qu'à défaut de prendre une telle mesure, la cotisation pourrait demeurer définitivement irrécouvrable à raison d'un risque tenant à l'insolvabilité du débiteur. Le créancier saisissant doit pouvoir justifier en tout temps de l'existence d'une cause de célérité pour être autorisé à maintenir la mesure. »¹³⁷

Par un jugement du 15 décembre 2005, le tribunal de Mons a ordonné la mainlevée d'une mesure de compensation de ce type, au motif que le contribuable avait introduit une

¹³³ Article 1413 CJ. G. DE LEVAL. Op. cit. pp. 282 et ss.

¹³⁴ Bruxelles, 22 février 2001, RGCF, 2003, 39.

¹³⁵ Cass., 8 mars 1990, JLMB, 1990, 974 et Note G. DE LEVAL, et JDF, 1990, 278, et Note M. BALTUS ; Cass. 12 décembre 2008, RW 2008-2009, 1776 avec Note B. VANERMEN.

¹³⁶ Bruxelles, 5 novembre 2004, RGCF, 2005, 333 et 2006, 334, et FJF 2006/260.

¹³⁷ Appel Mons, 3 octobre 2008, RGCF 2009, 49.

réclamation contre l'impôt dont paiement lui était demandé, et qu'il appartenait en conséquence au directeur des contributions de statuer sans plus tarder sur cette réclamation, plutôt que de laisser le receveur prendre des mesures conservatoires, sans justification précise de l'exigence de célérité.¹³⁸

Enfin, le tribunal de Gand, par décision du 10 janvier 2006¹³⁹, a relevé que semblable imputation constitue un acte administratif tel que décrit à l'article 1^{er} de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs. D'où il s'ensuit que la décision d'imputation devait être motivée explicitement. Il n'y avait en l'occurrence pas de motivation suffisante, indiquant en quoi la mesure prise était raisonnable.¹⁴⁰

L'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004

55.- Avant l'entrée en vigueur de la loi du 27 décembre 2004, il appartenait à l'administration fiscale de respecter le principe d'égalité des créanciers, ce qui lui interdisait de procéder à des compensations dans une hypothèse de faillite, notamment entre des versements anticipés à restituer et des impôts dus. Il lui appartenait aussi, si le failli avait en définitive été déclaré « excusable », de renoncer à la créance.¹⁴¹ Ceci lui avait été rappelé par le tribunal de Bruxelles le 24 mai 2002,¹⁴² le tribunal de Liège le 10 septembre 2002,¹⁴³ à nouveau le tribunal de Bruxelles le 18 octobre 2002,¹⁴⁴ la cour d'appel de Mons le 3 mai 2004,¹⁴⁵ puis le tribunal de Namur le 13 juin 2007.¹⁴⁶

La procédure de règlement collectif de dettes, régie par la loi du 5 juillet 1998, a elle-même posé un certain nombre de problèmes en matière fiscale. Par arrêt du 16 mars 2000, la Cour de cassation a décidé que cette procédure était d'application en présence d'un seul créancier, fût-il l'administration fiscale.¹⁴⁷ Ce créancier pose toutefois régulièrement problème lors de

¹³⁸ Mons, 15 décembre 2005, FJF 2006/142.

¹³⁹ Gand, 10 janvier 2006, FJF 2007/32.

¹⁴⁰ Sur cette question : R. FORESTINI. *La compensation entre une dette d'impôt contestée et la créance détenue par un contribuable*. RGCF, 2003, 21,

¹⁴¹ Pour plus de précisions : J. WILLEMS et P. HENFLING. *Excusabilité du failli : une mauvaise affaire pour le fisc*. RGF, 2005, n° 8, pp. 14 et ss.

¹⁴² Bruxelles, 24 mai 2002, FJF 2003/52.

¹⁴³ Liège, 10 septembre 2002, FJF 2004/98.

¹⁴⁴ Bruxelles, 18 octobre 2002, RGCF, 2003, 89.

¹⁴⁵ Appel Mons, 3 mai 2004, FJF 2008/151.

¹⁴⁶ Namur, 13 juin 2007, RGCF, 2007, 380.

¹⁴⁷ Cass., 16 mars 2000, FJF 2000/211.

l'établissement du plan de règlement amiable, les receveurs estimant ne pas disposer du pouvoir de renoncer à une créance.¹⁴⁸ Rappelons toutefois qu'au cours de la deuxième phase, le tribunal dispose du pouvoir de remettre une dette fiscale (supra n° 49).

Mais tout a changé avec l'entrée en vigueur de l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004, modifiée dans le sens de l'élargissement par l'article 194 de la loi-programme du 22 décembre 2008. Cette disposition s'exprime aujourd'hui dans les termes suivants :

« Toute somme à restituer ou à payer à une personne, soit dans le cadre de l'application des lois d'impôts qui relèvent de la compétence du Service public fédéral Finances ou pour lesquelles la perception et le recouvrement sont assurés par ce Service public fédéral, soit en vertu des dispositions du droit civil relatives à la répétition de l'indu, peut être affectée sans formalités et au choix du fonctionnaire compétent, au paiement des sommes dues par cette personne en application des lois d'impôts concernées ou au règlement de créances fiscales ou non fiscales dont la perception et le recouvrement sont assurés par le Service public fédéral Finances par ou en vertu d'une disposition ayant force de loi. Cette affectation est limitée à la partie non contestée des créances à l'égard de cette personne.

L'alinéa précédent reste applicable en cas de saisie, de cession, de situation de concours ou de procédure d'insolvabilité. »

Le caractère particulièrement inacceptable du second alinéa de ce texte, constituant une violation flagrante du principe d'égalité entre les créanciers dans les procédures collectives, laissait présager que la Cour d'arbitrage le déclarerait anticonstitutionnel.

Or, par arrêts du 19 avril 2006¹⁴⁹, puis du 21 juin 2006¹⁵⁰, la Cour d'arbitrage a fait valoir que ce mécanisme de compensation légale emporte sans doute une différence de traitement, mais que celle-ci repose sur un critère objectif, en l'occurrence la qualité du créancier. Le produit de l'impôt est en effet affecté à des dépenses publiques visant à la satisfaction de l'intérêt général. Ce texte ne constitue donc pas une mesure disproportionnée affectant la situation des autres créanciers, compte tenu des objectifs de résorption de l'arriéré fiscal et d'efficacité de

¹⁴⁸ *Règlement collectif de dettes : comportement du fisc*. Fiscologue du 15 septembre 2000, p. 4 ; *Règlement collectif de dettes : le fisc a-t-il un droit de veto ?*. Fiscologue du 10 novembre 2000, p. 8 ; C. MATRAY. *L'excusabilité du failli*. RRD, 1998, 271.

¹⁴⁹ Cour d'arbitrage, 19 avril 2006, JT 2006, 701, Note F. GEORGES, JLMB, 2006, 1032, FJF 2007/151, et RABG, 2006, 1300, Note P. LAUWERS.

¹⁵⁰ Cour d'arbitrage, 21 juin 2006, FJF, 2006, 879, RGCF, 2006, 245, RW, 2006-2007, 1193.

la procédure de recouvrement, qui conduisent par ailleurs le législateur à permettre la surséance indéfinie au recouvrement de certains impôts.

La doctrine¹⁵¹ a sévèrement critiqué ces arrêts, notamment pour la référence qu'ils font à la procédure de « surséance indéfinie au recouvrement des impôts directs », totalement inadéquate en l'espèce. Ces décisions ont en tout cas eu pour effet d' « améliorer encore la position d'un créancier déjà surprotégé, en l'occurrence le fisc. »

Ceci n'a pas empêché la Cour de cassation de se prononcer dans le même sens par arrêt du 14 décembre 2007.¹⁵² Il en va de même d'un arrêt de la cour d'appel de Mons du 11 septembre 2006,¹⁵³ et d'un jugement du tribunal d'Anvers du 19 juin 2007.¹⁵⁴

La Cour constitutionnelle est toutefois revenue sur la question par arrêt du 19 mars 2009¹⁵⁵. Elle précise cette fois, revenant sur sa prise de position antérieure, que l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, « en ce qu'il autorise, dans l'hypothèse d'une faillite, la compensation entre une dette fiscale antérieure à la déclaration de faillite et une créance fiscale née des publications imposées au curateur d'une faillite par les articles 38 et 40 de la loi du 8 août 1997 sur les faillites. »

Cette dernière jurisprudence va dans le sens d'un arrêt de la cour d'appel d'Anvers du 23 septembre 2008¹⁵⁶ et d'un jugement du juge des saisies de Bruxelles du 13 mai 2005¹⁵⁷

Il faudra enfin s'interroger sur le sort à réserver aux créances fiscales en cas d'application de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises¹⁵⁸. Relevons, à ce titre, que l'article 34 de la loi s'exprime comme suit : « Sans préjudice de l'application de la loi du 15 décembre 2004 relative aux sûretés financières et portant des dispositions fiscales diverses en

¹⁵¹ F. GEORGES, note d'observations sous Cour d'arbitrage, 19 avril 2006, JT, 2006, 70 et note d'observations sous Cour constitutionnelle, 19 mars 2009, JLMB, 2009, 827. Voir aussi : J. KIRKPATRICK. *La compensation entre les dettes d'impôts et les créances de restitution d'impôts de même nature*. In : Mélanges offerts à Pierre Van Ommeslaghe, Bruylant, 2000, pp. 157 et ss.

¹⁵² Cass., 14 décembre 2007, FJF 2008/90 et RGCF, 2008, 141, et Note J.-P. BOURS.

¹⁵³ Appel Mons, 11 septembre 2006, JT 2006, 747.

¹⁵⁴ Anvers, 19 juin 2007, RGCF, 2008, 174 et FJF 2008/199. Sur une question d'application de la loi dans le temps : Anvers, 2 février 2007, FJF 2008/198.

¹⁵⁵ Cour constitutionnelle, 19 mars 2009, JLMB, 2009, 827, Note F. GEORGES. *Inconstitutionnalité (très ?) partielle de la compensation fiscale nonobstant concours*.

¹⁵⁶ Appel Anvers, 23 septembre 2008, RW, 2008-2009, 1388, TFR, 2009, 311 et Note F. DESTERBECK.

¹⁵⁷ Saisies Bruxelles, 13 mai 2005, RW, 2005-2006, 1066, et Note M. DE THEIJE.

¹⁵⁸ Voir : J. WINDEY. *La loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises*. JT, 2009, pp. 237 et ss.

matière de conventions constitutives de sûreté réelle et de prêts portant sur des instruments financiers, la compensation n'est permise au cours du sursis entre créances sursitaires et créances nées au cours du sursis que si ces créances sont connexes. » Cette disposition est loin de régler tous les problèmes que posera la loi.

b) En matière de TVA

56.- Il est très fréquent, dans ce domaine, qu'un assujetti détienne une créance sur l'Etat, notamment en cas d'investissement important effectué au cours d'une période déterminée, ou lorsque le montant des exportations a été plus élevé que celui des autres livraisons de biens ou prestations de services.

Les articles 47 CTVA et 8.1, §1 de l'AR n°4 du 29 décembre 1969 disposent que le solde créditeur de l'assujetti est reporté sur la période de déclaration suivante. L'article 76, §1, alinéa 1^{er} CTVA ajoute que, lorsqu'il subsiste un solde créditeur en fin d'année, celui-ci est restitué à l'assujetti dans les trois mois, sur demande expresse.

Mais le troisième alinéa du même texte précise que : « ...le Roi peut prévoir, au profit de l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines, une retenue valant saisie conservatoire au sens de l'article 1445 du Code judiciaire ».

C'est l'article 8.1, §3 de l'AR n°4 qui contient les dispositions prises en exécution de cette délégation. Trois hypothèses distinctes sont prévues :

a) « Si la dette d'impôt visée à l'alinéa 1er constitue une créance certaine, liquide et exigible dans le chef de l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines, ce qui est notamment le cas lorsqu'elle n'est pas contestée ou lorsqu'elle a donné lieu à une contrainte visée à l'article 85 du Code dont l'exécution n'est pas interrompue par l'action en justice prévue à l'article 89 du Code,, le crédit d'impôt est affecté à due concurrence à l'apurement de la dette. » (alinéa 2)

b) « Si la dette d'impôt visée à l'alinéa 1er ne constitue pas une créance certaine, liquide et exigible, en tout ou en partie, au profit de l'administration, ce qui est notamment le cas lorsqu'elle est contestée ou lorsqu'elle a donné lieu à une contrainte visée à l'article 85 du

Code dont l'exécution est interrompue par l'action en justice prévue à l'article 89 du Code, le crédit d'impôt est retenu à concurrence de la créance de l'administration. Cette retenue vaut saisie-arrêt conservatoire jusqu'à ce que le litige soit définitivement terminé, soit au plan administratif, soit par un jugement ou un arrêt coulé en force de chose jugée. Pour la mise en oeuvre de cette retenue, la condition exigée par l'article 1413 du Code judiciaire est censée être remplie. » (alinéa 4)

c) « Si, à l'égard du solde restituable qui résulte de la déclaration visée à l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code, et pour lequel l'assujetti a ou non opté pour la restitution, il existe soit des présomptions sérieuses, soit des preuves que la déclaration précitée ou les déclarations relatives à des périodes antérieures contiennent des données inexactes et si ces présomptions ou preuves laissent entrevoir une dette d'impôt sans que la réalité de celle-ci puisse toutefois être établie avant le moment dudit ordonnancement ou de l'opération équivalente à un paiement, l'ordonnancement de ce solde ou son report sur la période de déclaration suivante n'a pas lieu et le crédit d'impôt est retenu afin de permettre à l'administration de vérifier la véracité de ces données.

Les présomptions sérieuses ou les preuves visées à l'alinéa précédent, qui démontrent ou tendent à démontrer la dette d'impôt, doivent être justifiées dans des procès-verbaux conformes à l'article 59, § 1^{er}, du Code. Ces procès-verbaux sont portés à la connaissance de l'assujetti par lettre recommandée.

La retenue visée aux alinéas 4 et 5 vaut saisie-arrêt conservatoire jusqu'au moment où la preuve, contenue dans les procès-verbaux visés à l'alinéa précédent, est réfutée, ou jusqu'au moment où la véracité des transactions apparaît des données obtenues conformément aux procédures prévues par la réglementation établie par les Communautés européennes en matière d'échange de renseignements entre les Etats membres de la Communauté. Pour l'application de cette retenue, la condition exigée par l'article 1413 du Code judiciaire est censée être remplie. » (alinéas 5 à 7)

Le texte du même article continue dans les termes suivants :

« La notification de la retenue visée aux alinéas 4 et 5 et sa dénonciation à l'assujetti dans le délai visé à l'article 1457 du Code judiciaire, se font par lettre recommandée à la poste. La remise de la pièce à la poste vaut notification à compter du lendemain.

La retenue visée aux alinéas 4 et 5 donne lieu à l'établissement et à l'envoi, par le fonctionnaire chargé du recouvrement, d'un avis de saisie comme prévu à l'article 1390 du Code judiciaire. Cet avis est transmis, dans les vingt-quatre heures du dépôt à la poste du pli recommandé, au greffier du tribunal de première instance.

L'assujetti peut uniquement faire opposition à la retenue visée aux alinéas 4 et 5 en faisant application de l'article 1420 du Code judiciaire. Néanmoins, le juge des saisies ne peut pas ordonner la mainlevée de la saisie aussi longtemps que la preuve administrée par les procès-verbaux visés à l'alinéa 6 n'est pas réfutée, aussi longtemps que les données issues de l'échange de renseignements entre les Etats membres de la Communauté ne sont pas obtenues ou pendant le temps d'une information du parquet ou d'une instruction du juge d'instruction.

La retenue prend fin à la suite de la mainlevée par l'administration ou d'une décision judiciaire. En cas de mainlevée par l'administration, l'assujetti est averti par une lettre recommandée sur laquelle est mentionnée la date de la mainlevée.

Lorsque le crédit d'impôt cesse d'être retenu, la dette d'impôt qui constitue une créance certaine, liquide et exigible dans le chef de l'administration, est, le cas échéant, apurée conformément à l'alinéa 2, sans qu'aucune formalité ne doive être accomplie. » (alinéas 8 et suivants).

57.- Ces dispositions –extravagantes- ont donné lieu à une jurisprudence partagée, qui tantôt en admettait la légalité, tantôt les considérait comme partiellement ou totalement illégales.¹⁵⁹

La cour d'arbitrage a consacré trois arrêts à ces textes, ceux des 7 juillet, 18 novembre 1998, et 26 mai 1999.¹⁶⁰ La Cour s'y livre à une application du principe de proportionnalité, mettant en balance les intérêts du Trésor et les droits de l'assujetti. En ce qui concerne plus spécifiquement ceux-ci, il ne peut être admis, estime-t-elle, qu'il n'existe en l'espèce aucune possibilité de contrôle juridictionnel effectif sur la régularité et la validité de la retenue. Les tribunaux ne peuvent en effet apprécier le caractère certain, liquide et exigible de la créance

¹⁵⁹ Pour un inventaire de ces décisions : N. PIROTTE. Op. cit. p. 116. Pour des décisions ultérieures, voir essentiellement : Liège, 28 octobre 2005, RGCF, 2006, 81, estimant, en application de l'article 159 de la Constitution, ne pouvoir appliquer les dispositions de l'article 8 de l'AR n° 4 qui font obstacle à un contrôle juridictionnel effectif.

¹⁶⁰ Arrêts n° 78/98, 119/98 et 58/99 ; Act. Dr., 1999.2, pp. 329 et ss : N. PIROTTE. Op. cit., p. 117.

de l'administration, pas plus que l'existence de la condition de célérité, et sont donc contraints de maintenir la retenue sans pouvoir en donner mainlevée. Il s'ensuit que l'article 76, §1^{er}, alinéa 3 CTVA est anticonstitutionnel. Il n'en subsiste pas moins dans le Code, de même que l'article 8.1 de l'AR n°4.

La Cour de Justice des Communautés européennes a, elle aussi, sanctionné ce texte, dont elle désapprouve la présomption irréfragable d'urgence, et le caractère prétendument provisoire, mais souvent de longue durée, de la retenue, estimant que la possibilité d'un contrôle judiciaire conforme à la législation communautaire s'impose.¹⁶¹

B. La « saisie-arrêt simplifiée »

58.- En matière d'**impôt sur le revenu**, le caractère « simplifié » de la procédure tient au fait que la notification de la saisie-arrêt peut être effectuée par pli recommandé à la poste, et ne requiert donc pas l'intervention d'un huissier.

Conformément à l'article 1452 CJ, le tiers saisi est tenu de faire la déclaration des sommes ou effets, objets de la saisie, ce dans les quinze jours de la saisie-arrêt.

En droit commun (art. 1542 CJ), si cette formalité n'est pas accomplie, le tiers saisi, cité devant le juge des saisies, peut être déclaré débiteur, en tout ou en partie, des causes de la saisie, ainsi que des frais de celle-ci.

Il en allait autrement jadis en matière d'impôt sur le revenu : l'article 164 §5 de l'AR/CIR, pris en exécution de l'article 208 CIR, précisait ce qui suit : « A défaut, pour eux, de satisfaire aux obligations résultant des paragraphes qui précèdent (essentiellement, faire la déclaration prévue par l'article 1452 CJ), les tiers détenteurs sont poursuivis comme s'ils étaient débiteurs directs. »

Sans qu'il y ait possibilité d'aucun contrôle par les tribunaux de l'ordre judiciaire, le tiers saisi, ayant omis de rentrer une déclaration ou l'ayant fait tardivement, pouvait donc être

¹⁶¹ CJCE, 18 décembre 1997, FJF 1998/5, RGF, 1998, 134 et note L. VANDENBERGHE, et JLMB, 1998, 312, et note G. DE LEVAL.

poursuivi en paiement de la totalité de la dette fiscale du contribuable. Cette dette eut-elle été de 250.000 EUR, et le montant de la dette du tiers saisi envers le contribuable de 100 EUR, il pouvait être poursuivi en paiement de la totalité des 250.000 !

Il s'est trouvé des tribunaux pour ne pas se formaliser face à ce texte. Par arrêt du 19 décembre 1988, la Cour de cassation, cassant un arrêt de la cour d'appel de Liège du 21 novembre 1986¹⁶², n'a pas estimé qu'il y avait discrimination¹⁶³. La cour de renvoi l'a suivie.¹⁶⁴ Un second pourvoi a été introduit. Le 24 mai 1996, la Cour de cassation a rendu deux arrêts sur cette matière. Dans le premier, elle a estimé qu'il n'y avait pas eu excès de pouvoir du Roi en créant semblable sanction à charge du tiers saisi. Dans le second, elle a saisi la Cour d'arbitrage.¹⁶⁵

Dans un arrêt du 5 mars 1997, cette juridiction conclut à la discrimination, et déclare anticonstitutionnel l'article 208 CIR.¹⁶⁶ Cette jurisprudence est confirmée par un arrêt du 12 juin 1997.¹⁶⁷ La Cour de cassation s'est ralliée à cette jurisprudence par arrêts du 5 septembre 1997¹⁶⁸ et du 12 septembre 2002¹⁶⁹. Le tribunal de Bruxelles s'est prononcé dans le même sens le 24 mai 2002.¹⁷⁰

C'est, enfin, par AR du 3 décembre 2005 que sont réécrits les articles 164 et 165 de l'AR/CIR. L'article 164, §3, s'exprime dorénavant comme suit : « Sous réserve de ce qui est prévu au §1^{er}, les dispositions des articles 1539, 1540, 1542 premier et deuxième alinéas, et 1543 du Code judiciaire, sont applicables à cette saisie-arrêt, étant entendu que la remise du montant de la saisie se fait entre les mains du receveur compétent. » Il y a donc renvoi, sur les points essentiels, au droit commun.

59.- Rien de semblable dans le Code de la TVA. L'article 85bis fait clairement allégeance au droit commun, sous réserve du fait que la notification de la saisie-arrêt peut se faire par simple lettre recommandée.

¹⁶² Appel Liège, 21 novembre 1986, JLMB, 1987, 253.

¹⁶³ Cass., 19 décembre 1988, JLMB, 1988, 142.

¹⁶⁴ Appel Bruxelles, 16 juin 1994, JLMB, 1995, 11 et Note G. DE LEVAL.

¹⁶⁵ JLMB, 1996, 1028 et FJF 1996/186 ; JLMB, 1995, 16 ; Commentaire de J.-P. BOURS et N.PIROTTE, in : J.P., 1995, 30.

¹⁶⁶ Cour d'arbitrage, 5 mars 1997, FJF 1997/92 et JLMB 1997, 580.

¹⁶⁷ Cour d'arbitrage, 12 juin 1997, FJF 1997/185.

¹⁶⁸ Cité in N. PIROTTE. Op. cit., 103.

¹⁶⁹ Cass., 12 septembre 2002, FJF 2003/83.

¹⁷⁰ Bruxelles, 24 mai 2002, FJF 2003/54.

60.- Enfin, il importe de ne pas perdre de vue le caractère collectif de toute saisie, fût-elle fiscale. Celui-ci a été évoqué, de manière très peu satisfaisante, dans un arrêt de la Cour de cassation du 16 décembre 2005 : « La saisie-arrêt exécution en forme simplifiée, pratiquée soit par le receveur des contributions directes (art. 164 et 165 de l'AR/CIR), soit par le fonctionnaire chargé du recouvrement en matière de TVA (art. 85bis CTVA), n'a pas pour effet d'attribuer définitivement le montant de la saisie-arrêt au créancier saisissant. En cas de saisie **antérieure** pratiquée par un créancier sur le patrimoine du redevable, le montant de la saisie-arrêt est soumis au concours des créanciers de celui-ci. Mais, en l'absence d'une telle saisie antérieure, le montant de la saisie-arrêt en forme simplifiée est **définitivement attribué** à l'administration fiscale»¹⁷¹ La doctrine¹⁷² a justement critiqué cet arrêt, en ce qu'il confère un effet « attributif » aux saisies fiscales, éludant la procédure ultérieure de distribution par contribution. Le texte a été réécrit à l'époque même où était rendu cet arrêt, et son libellé actuel doit souffrir une interprétation conciliable avec le principe du caractère collectif de toute saisie.

EN CONCLUSION

61.- Pour que le présent texte puisse avoir la prétention de se vouloir exhaustif, il eut fallu qu'il traitât de bien d'autres sujets encore : les actions paulienne et oblique, les privilèges de l'administration fiscale, le rôle des notaires, la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire en cas de contestation dans le domaine de l'exécution, etc. Mais ce qui précède dresse déjà un bilan plus que révélateur.

L'Etat n'est pas seulement un créancier privilégié, il est « surprotégé », on l'aura compris. Que certaines dispositions prises en sa faveur se justifient, nul n'en disconvient. Ainsi des privilèges du préalable et de l'exécution d'office, qui ont pourtant pour conséquence, si le contribuable conteste, de le placer dans la position du demandeur, alors que, fondamentalement, il n'a d'autre rôle à tenir que celui de la partie défenderesse.

¹⁷¹ Cass., 16 décembre 2005, Pas., 2005, 2543, avec concl. T. WERQUIN, FJF 2007/273 et JT 2006, 704 avec Note F. GEORGES, RW, 2006-2007, 1607, avec Note L. VANDENBERGHE.

¹⁷² F. GEORGES, Note d'observations sous Cass., 16 décembre 2005, JT 2006, 705 ; F. GEORGES. Loc. cit. (Revue du notariat belge), 504.

Mais bien d'autres dispositions concèdent à l'Etat des privilèges exceptionnels. Toutes les hautes juridictions du Royaume s'y sont arrêtées, non sans susciter parfois une impression chagrinante de cacophonie.

Il reste donc beaucoup à faire, aujourd'hui, pour concilier, dans le domaine du recouvrement, les droits de l'administration et ceux du contribuable. Et il faudra tenter de se départir de l'impression qu'en chaque hypothèse, le rôle des tribunaux, Cours constitutionnelle et de cassation incluses, consiste, pour paraphraser la phrase de Jean Cocteau, à indiquer à l'Etat « jusqu'où il peut aller trop loin ».