# Cour de cassation: Arrêt du 12 décembre 2008 (Belgique). RG F.07.0072.N

* Date : 12-12-2008
* Language : French
* Section : Case law
* Source : Justel F-20081212-5
* Role number : F.07.0072.N

N° F.07.0072.N

ETAT BELGE (Finances),

Me Antoine De Bruyn, avocat à la Cour de cassation,

contre

1. M. S.,

2. M. A. E. M. Y. H.

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 13 février 2007 par la cour d'appel de Gand.

Le conseiller Eric Dirix a fait rapport.

L'avocat général Dirk Thijs a conclu.

II. Le moyen de cassation

Dans la requête en cassation, le demandeur présente un moyen libellé dans les termes suivants :

Dispositions légales violées

- article 409 du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

- articles 143 et 166, spécialement § 3, de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

- articles 2, 1395, 1396, 1413, 1415, 1420 et 1498 du Code judiciaire;

- articles 1289 à 1299 du Code civil.

Décisions et motifs critiqués

L'arrêt attaqué confirme l'ordonnance dont appel, ordonne ainsi la levée de la saisie conservatoire en mains propres pratiquée sur la restitution concernant l'avertissement-extrait de rôle portant sur l'article 746260683 pour un montant de 3.039,25 euros et ordonne au demandeur de procéder à la restitution dans les 48 heures de la signification du présent arrêt, majorée des intérêts au taux de 7 p.c à dater du 1er septembre 2004, soit à dater de l'exigibilité, ou deux mois après l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle, et dit pour droit que l'ordonnance de rétractation sera valable jusqu'à la levée de la saisie conservatoire conformément à l'article 1420 du Code judiciaire.

L'arrêt attaqué ordonne également la levée de la saisie conservatoire en mains propres pratiquée sur la restitution concernant l'avertissement-extrait de rôle portant sur l'article 754959590 pour un montant de 826,38 euros et ordonne au demandeur de procéder à la restitution dans les 48 heures de la signification du présent arrêt, majorée des intérêts au taux de 7 p.c à dater du 1er septembre 2004, soit à dater de l'exigibilité, ou deux mois après l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle, dit pour droit que l'ordonnance de rétractation sera valable jusqu'à la levée de la saisie conservatoire conformément à l'article 1420 du Code judiciaire.

Statuant sur l'appel principal du demandeur, l'arrêt attaqué considère que:

« Le premier juge a considéré à juste titre que le fond de la présente contestation de principe porte sur la question de savoir si le receveur pouvait ou non procéder à la retenue d'un remboursement d'impôt de l'exercice d'imposition 2003 d'un montant de 3.039,25 euros, à titre de mesure conservatoire visant à garantir le paiement d'un impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2001 d'un montant principal de 26.382,72 euros impayé, mais contesté par (les défendeurs).

La cour (d'appel) se rallie au premier juge pour admettre que l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004, qui n'est entré en vigueur que le 1er janvier 2005, n'était pas applicable en l'espèce.

Les ‘antécédents' cités à cet effet établissent clairement que, étant donné que la dette d'impôt reprise à l'article 350079 fait l'objet d'un recours fiscal qui n'a pas encore été tranché, le receveur du deuxième bureau des recettes des contributions directes de Gand s'est fondé sur l'article 166, § 3, de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, qui dispose qu'en pareil cas, l'apurement s'opère au titre de mesure conservatoire dans le sens de l'article 409 du même code.

Certes, l'article 166, § 3, de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 mentionne des ‘mesures conservatoires', mais il renvoie aussi expressément à l'article 409 du Code des impôts sur les revenus 1992 qui fait état de 'saisies conservatoires'.

Depuis l'arrêt de la Cour (constitutionnelle) du 15 octobre 2002 (arrêt n° 149/2002, M.B. 24 février 2003, 8898 et 8899), il y a lieu d'admettre que le redevable a droit à un contrôle effectif par le tribunal/juge des saisies des mesures conservatoires en matière de dettes d'impôt.

Les dispositions de droit fiscal qui, en matière de mesure/saisie conservatoire, dérogent aux dispositions du Code judiciaire, ne peuvent violer les règles d'égalité et de non-discrimination et ne sauraient avoir pour effet de priver les redevables concernés de la garantie essentielle d'un contrôle juridictionnel effectif portant sur la régularité et la validité de la saisie conservatoire.

Le premier juge pouvait/devait dès lors procéder au contrôle marginal demandé et vérifier que la mesure conservatoire en question satisfaisait aux conditions essentielles de droit commun auxquels doit satisfaire une saisie conservatoire, telles que l'urgence de la saisie et le caractère liquide et exigible de la créance (articles 1413 et 1415 du Code judiciaire).

Les arguments (du demandeur), déduits notamment de la compensation légale, sont sans incidence sur le contrôle juridictionnel/marginal précité.

À bon droit, le premier juge a admis, dans l'exercice du contrôle juridictionnel précité et en vertu de la compétence de juge des saisies qui lui est propre à cet égard, que (les défendeurs) ont contesté avec succès l'urgence des retenues fiscales puisqu'ils relèvent, sans être contredits sur ce point par (le demandeur) (ce qui est encore le cas en l'espèce), que leur solvabilité n'est pas en péril, qu'ils respectent leurs obligations fiscales et sociales et qu'ils n'ont pas encore été cités.

Dès lors, la condition de l'urgence n'est pas respectée.

Les (défendeurs) ne sont plus tenus, par conséquent, de démontrer le défaut d'une créance de nature certaine, exigible et liquide ou susceptible d'une estimation provisoire (article 1415 du Code judiciaire).

Toutefois (surabondamment), les motifs pour lesquels (les défendeurs) contestent l'imposition de l'exercice d'imposition 2001, revenus 2000, à savoir que le mandant, la société anonyme Hardy, avait payé en 2000 un surplus de commissions d'un montant de 1.900.000 francs, soit 47.099,77 euros, auxquelles ne correspondait alors aucune prestation (dès lors que lesdites prestations ne seraient réalisées qu'à partir du début de l'année 2001) n'apparaissent pas de prime abord dénuées de fondement; (le demandeur) ne présente aucun argument ni aucune pièce dont le juge des saisies devrait déduire de prime abord le caractère non fondé du recours fiscal (des défendeurs).

Dès lors, le juge des saisies n'a aucun motif pour considérer l'imposition de l'article 350079 comme une dette liquide et certaine.

Le premier juge a admis à bon droit, dans l'exercice de la compétence propre au juge des saisies, que la retenue opérée concernait une saisie-arrêt conservatoire en mains propres qui ne pouvait résister au contrôle des articles 1413 et 1415 du Code judiciaire.

L'ordonnance dont appel est par conséquent confirmée ainsi qu'il est dit dans le dispositif ci-après, les autres motifs des parties étant rejetés comme superflus et non pertinents ».

En ce qui concerne l'appel incident formé par les défendeurs, l'arrêt attaqué considère que :

« La cour (d'appel) considère qu'en réalité, la demande est nouvelle et formée pour la première fois en cette instance, mais que sa recevabilité n'est pas contestée.

Par l'avertissement-extrait de rôle portant sur l'article 754959590, (les défendeurs) ont été informés qu'ils avaient droit à une restitution d'un montant de 826,38 euros, qui a toutefois été retenue une nouvelle fois par (le demandeur) en vue de l'apurement de l'imposition portant sur l'article 350079 (impôt des personnes physiques exercice d'imposition 2001).

Cette décision a été communiquée (aux défendeurs) par un courrier non signé du 10 juin 2005.

(Les défendeurs) s'opposent à cette utilisation de la mesure conservatoire et réitèrent à cet effet les arguments exposés lors de l'examen de l'appel principal et invoquent également l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004.

Lors de l'examen de cette nouvelle demande, la cour (d'appel) réitère sa motivation concernant l'appel principal, qui s'applique ici aussi, mais ajoute qu'en l'espèce, l'article 334 de la loi-programme était déjà entré en vigueur étant donné que la retenue en question est postérieure au 1er janvier 2005.

La motivation relative à l'appel principal, ici reprise, suffit pour accueillir l'opposition (des défendeurs) et ne requiert pas que (les défendeurs) invoquent à titre complémentaire l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004 ».

Griefs

1. En vertu de l'article 166, § 2, de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, 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 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, des précomptes, des impôts et des taxes y assimilées, en principal, additionnels et accroissements, des intérêts et des frais dus par ce redevable.

Cette imputation de remboursements fiscaux sur des dettes d'impôt impayées constitue une forme particulière de compensation à laquelle ne s'appliquent pas les règles de droit commun en matière de compensation, en vertu de l'article 166, §1er, de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, qui dispose:

« Les dispositions du Livre III, Titre III, Chapitre V, Section IV, du Code civil, ne sont pas applicables à la matière des impôts directs » (sont ainsi visés les articles 1289 à 1299 du Code civil).

2. Le troisième paragraphe de l'article 166 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 prévoit expressément que la contestation par le redevable des précomptes et impôts dus par le redevable ne fait pas obstacle à la compensation fiscale:

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, l'affectation prévue par le paragraphe 2 s'opère au titre de mesure conservatoire dans le sens de l'article 409 du Code des impôts sur les revenus 1992" (article 166, §3, de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992).

L'article 409 du Code des impôts sur les revenus porte que :

« 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, 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 ».

3. Bien que, en cas de réclamation, l'apurement visé doit être considéré en vertu de l'article 166, §3, de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, lu en combinaison avec l'article 409 du Code des impôts sur les revenus 1992, comme une « mesure conservatoire » visant à garantir le recouvrement, la nature conservatoire dudit apurement n'exclut pas que les conditions d'application de la compensation fiscale soient réalisées.

A la différence de la compensation de droit commun (voir l'article 1291 du Code civil), la compensation fiscale n'est pas soumise à la condition de l'existence de deux dettes liquides et exigibles.

Non seulement la compensation fiscale s'effectue sous la condition résolutoire de l'admission de la réclamation faite contre la dette d'impôt impayée, mais ladite dette d'impôt ne perd pas davantage sa nature liquide et exigible du simple fait de cette réclamation.

Tant que la réclamation du redevable n'est pas accueillie, la compensation à caractère extinctif a valablement lieu.

4. Une compensation fiscale au sens de l'article 166, §3, de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 ne saurait être assimilée à une saisie conservatoire.

La compensation fiscale se distingue d'une saisie conservatoire dans la mesure où une saisie conservatoire entraîne uniquement l'indisponibilité des sommes saisies, alors que la compensation fiscale constitue un double paiement imputé donnant lieu, sans la moindre formalité, d'une part, à l'extinction (provisoire) de l'imposition apurée, d'autre part, à la disparition (provisoire) de la somme à rembourser du patrimoine du redevable.

Tous ces effets de la compensation fiscale sont incompatibles avec l'application des dispositions du Code judiciaire en matière de saisie conservatoire de sorte qu'il ne saurait résulter de l'article 166, § 3, de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, et du renvoi à l'article 409 du Code des impôts sur les revenus, que la compensation fiscale effectuée doit être considérée comme une saisie-arrêt conservatoire entres les mains du demandeur (article 2 du Code judiciaire).

5. Ce qui précède n'interdit pas au juge des saisies de vérifier la légalité et la régularité de l'application par le demandeur des règles en matière de compensation fiscale, sans toutefois exiger que cette compensation satisfasse aux « conditions essentielles de droit commun auxquelles doit satisfaire une saisie conservatoire, tels que, notamment, l'urgence et le caractère liquide et exigible de la créance (articles 1413 et 1415 du Code judiciaire) ».

L'arrêt attaqué n'a par conséquent pas pu légalement décider que la compensation fiscale est illégale ou irrégulière au motif que :

(1) l'exigence de l'urgence n'est pas remplie, puisqu'elle n'est même pas requise pour la compensation de droit commun ;

(2) la contestation des défendeurs, à première vue, n'est pas dénuée de tout fondement ;

(3) le demandeur ne présente aucun argument ni aucune pièce dont, de prime abord, le caractère non fondé du recours fiscal des défendeurs devrait être déduit ;

(4) en résumé, les conditions des articles 1413 et 1415 du Code judiciaire n'étaient pas remplies.

6. Il s'ensuit que l'arrêt attaqué n'a pas légalement décidé que la compensation fiscale effectuée en application de l'article 166, § 3, de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 doit être qualifiée de saisie-arrêt conservatoire en mains propres, ni légalement ordonné la restitution des remboursements fiscaux retenus concernant l'exercice d'imposition 2003 et concernant l'avertissement-extrait de rôle relatif à l'article 754959590 au motif que ces retenues ne pouvaient résister au contrôle des articles 1413 et 1415 du Code judiciaire en matière de saisie conservatoire (violation des articles 2, 1395, 1396, 1413, 1415, 1420, 1498 du Code judiciaire, 143, 166 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus et 409 du Code des impôts sur les revenus, et 1289 à 1299 du Code civil).

III. La décision de la Cour

 Appréciation

1.En vertu de l'article 166, § 2, de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, 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 du même arrêté, des précomptes, des impôts et des taxes y assimilées, en principal, additionnels et accroissements, des intérêts et des frais dus par ce redevable.

En vertu de l'article 166, § 3, du même arrêté royal, 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 paragraphe 2 s'opère au titre de mesure conservatoire dans le sens de l'article 409 du même code.

2. Il ressort de l'article 143 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, auquel renvoie l'article 166, § 2, que l'imputation est un mode de paiement, imposé par la loi, de l'impôt ou des intérêts de retard, lorsque le receveur y procède.

3. L'apurement constitue un mode de paiement par voie de compensation, même si la dette d'impôt apurée fait l'objet d'une contestation. L'apurement est expressément autorisé si la dette apurée n'est pas une dette certaine et liquide au sens de l'article 410 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Les conditions prévues aux articles 1413 et 1415 du Code judiciaire ne s'appliquent pas à cette forme de compensation.

4. Dans la mesure où il s'opère sur une dette contestée qui n'est pas une dette liquide et certaine au sens de l'article 410 précité, l'apurement tend également à garantir le paiement de la dette contestée.

Cette mesure doit être proportionnée au but poursuivi.

A la demande du débiteur, le juge peut ordonner la libération de la somme apurée si la contestation lui semble manifestement fondée.

5. Les juges d'appel qui ordonnent la restitution des sommes imputées au motif qu'il n'y a pas d'urgence ne justifient pas légalement leur décision.

Le moyen est fondé.

Par ces motifs,

La Cour

Casse l'arrêt attaqué ;

Ordonne que mention du présent arrêt sera faite en marge de l'arrêt cassé ;

Réserve les dépens pour qu'il soit statué sur ceux-ci par le juge du fond ;

Renvoie la cause devant la cour d'appel de Bruxelles.

(...)

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président Ivan Verougstraete, les conseillers Luc Huybrechts, Eric Dirix, Eric Stassijns et Alain Smetryns, et prononcé en audience publique du douze décembre deux mille huit par le président Ivan Verougstraete, en présence de l'avocat général Dirk Thijs, avec l'assistance du greffier Johan Pafenols.

Traduction établie sous le contrôle du conseiller Christine Matray et transcrite avec l'assistance du greffier délégué Véronique Kosynsky.

Le greffier délégué, Le conseiller,