# Cour de cassation: Arrêt du 6 novembre 2009 (Belgique). RG F.08.0044.F

* Date : 06-11-2009
* Langue : Français
* Section : Jurisprudence
* Source : Justel F-20091106-3
* Numéro de rôle : F.08.0044.F

N° F.08.0044.F

ETAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12,

demandeur en cassation,

représenté par Maître François T'Kint, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Charleroi, rue de l'Athénée, 9, où il est fait élection de domicile,

contre

CAROPHARMA, société coopérative à responsabilité limitée dont le siège social est établi à Montigny-le-Tilleul, rue de la Station, 225,

défenderesse en cassation,

représentée par Maître Michel Mahieu, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, avenue Louise, 523, où il est fait élection de domicile,

en présence de

1. UNION ROYALE PHARMACEUTIQUE DE CHARLEROI, association sans but lucratif dont le siège social est établi à Gosselies, rue Auguste Picard, 6,

2. F. P.,

parties appelées en déclaration d'arrêt commun.

I. La procédure devant la Cour

 Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 15 novembre 2007 par la cour d'appel de Mons.

Le conseiller Martine Regout a fait rapport.

L'avocat général André Henkes a conclu.

II. Les moyens de cassation

Le demandeur présente deux moyens libellés dans les termes suivants :

 Premier moyen

Dispositions légales violées

- article 442bis, spécialement § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 50 de la loi du 22 décembre 1998, entré en vigueur le 1er avril 1999 ;

- articles 164 et 165 de l'arrêté d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

 - articles 1452, 1453, 1454, 1539, 1541 et 1543 du Code judiciaire ;

- article 149 de la Constitution.

Décisions et motifs critiqués

L'arrêt, mettant à néant le jugement entrepris, dit l'action originaire fondée, ordonne au demandeur de procéder à la mainlevée de la saisie litigieuse dans le mois de la prononciation de l'arrêt, dit qu'à défaut de mainlevée volontaire dans ce délai, l'arrêt tiendra lieu de mainlevée de cette saisie-arrêt-exécution et condamne le demandeur aux frais et aux dépens des deux instances, aux motifs que, après avoir rappelé que « c'est à bon droit que le premier juge a fait observer que la compétence du juge des saisies en cas de poursuites fiscales se limite, sauf exceptions expressément prévues par la loi, à vérifier la légalité et la régularité de la saisie sans qu'il puisse être statué sur les droits des parties au fond », que, « par acte sous seing privé du 25 novembre 1999 et enregistré le jour même, la société privée à responsabilité limitée M. a cédé à (la défenderesse) un fonds de commerce consistant dans une officine pharmaceutique sise (...) pour le prix de 20.000.000 francs », que «(la défenderesse) n'a pas fait procéder à la signification prévue par l'article 422bis du Code des impôts sur les revenus, modifié par la loi du 22 décembre 1998, (...) [et que] la cession précitée n'est dès lors pas opposable au receveur des contributions », néanmoins,

« La créance qui constitue la cause de la saisie litigieuse est constituée de dettes fiscales de la société privée à responsabilité limitée M., en matière d'impôts des sociétés, relatives aux exercices 1999 et 2000 ; (...) c'est donc bien cette société (et non [la défenderesse]) qui est le débiteur saisi, tandis que (le demandeur) est le créancier saisissant ; (...) (l'appelée en déclaration d'arrêt commun et opposable) est un office de tarification ; (...) celle-ci est débitrice de (la défenderesse) ; (...) il s'agit d'un tiers saisi ; (...) la cession précitée porte sur les éléments suivants :

- la clientèle ;

- le matériel et le mobilier décrits dans un inventaire joint à la convention de cession ;

- le stock ;

- le droit au bail ;

- les numéros de téléphone (...) ;

- l'ensemble des contrats de travail conclus par le cédant ;

- l'autorisation d'exploitation ;

(...) La saisie-arrêt ne peut atteindre les valeurs sur lesquelles le saisi n'a plus aucun droit au moment où elle est pratiquée ; (...) les créances échappent, en principe aux créanciers du cédant, pour autant que leur cession leur soit opposable (...) ; la cession est certes inopposable au receveur des contributions ; (...) toutefois, la créance qui constitue l'objet de la saisie litigieuse n'est pas la créance cédée. (...) L'article 1539 du Code judiciaire autorise le créancier nanti d'un titre exécutoire à faire procéder par exploit d'huissier à une saisie-arrêt-exécution, entre les mains d'un tiers, sur les sommes et effets que celui-ci doit à son débiteur ; (...) en l'espèce, le tiers saisi ne doit rien au débiteur saisi dans le cadre de la créance constituant l'objet de la saisie ; (...) l'inopposabilité dont il est question à l'article 442bis, § 1er, précité n'est pas applicable au tiers saisi mais concerne uniquement le receveur des contributions ; (...) le tiers saisi reconnaît être le débiteur de (la défenderesse), laquelle n'est pas le débiteur saisi ; (...) la saisie-arrêt-exécution suppose notamment un lien de droit unissant le débiteur saisi et le tiers saisi et consistant dans la créance qui constitue l'objet de la saisie (...) ; (...) en l'espèce, il n'y a pas et il n'y a jamais eu de lien entre le tiers saisi et le débiteur saisi relativement à la créance constituant l'objet de la saisie ; (...) l'inopposabilité de la cession d'un fonds de commerce prévue par l'article 442bis, § 1er, du Code des impôts sur les revenus a (uniquement) pour conséquence que (le demandeur) peut procéder, dans ce cas, à des mesures d'exécution à charge du cédant sur tous les biens ayant fait l'objet de la cession (y compris les éventuelles créances cédées, quod non en l'espèce), ces biens étant, pour le receveur des contributions, censés être demeurés dans le patrimoine du cédant ; (...) l'interprétation que fait (le demandeur) dudit article 442bis, § 1er, interprétation suivant laquelle l'inopposabilité (éventuelle) de la cession du fonds de commerce au receveur des contributions permettrait en outre de saisir, à charge du cédant, une créance du cessionnaire étrangère à l'objet de la cession mais résultant de l'exploitation par celui-ci du fonds de commerce cédé, est (...) incompatible avec le mécanisme organisé par l'article 1539 du Code judiciaire alors que ledit article 442bis, § 1er, ne déroge en rien à cette disposition et que, bien au contraire, l'article 165, § 3, de l'arrêté d'exécution du Code des impôts sur les revenus prévoit expressément que la saisie-arrêt-exécution s'opère de la manière établie par le Code judiciaire ».

 Griefs

 Première branche

L'article 442bis du Code des impôts sur les revenus 1992, dans sa version applicable au litige, dispose que :

«§ 1er. Sans préjudice de l'application des articles 433 à 440 du présent code, la cession, en propriété ou en usufruit, d'un ensemble de biens, composés entre autres d'éléments qui permettent de retenir la clientèle, affectés à l'exercice d'une profession libérale, charge ou office, ou d'une exploitation industrielle, commerciale ou agricole ainsi que la constitution d'un usufruit sur les mêmes biens n'est opposable aux receveurs des contributions qu'à l'expiration du mois qui suit celui au cours duquel une copie de l'acte translatif ou constitutif, certifiée conforme, a été notifiée au receveur du domicile ou du siège social du cédant.

§ 2. Le cessionnaire est solidairement responsable du paiement des dettes fiscales du cédant à l'expiration du délai visé au paragraphe 1er, à concurrence du montant déjà payé ou attribué par lui ou d'un montant correspondant à la valeur nominale des actions ou parts attribuées en contrepartie de la cession, avant l'expiration dudit délai.

§ 3. (...) ».

La disposition de l'article 442bis, § 1er, instaure au profit du receveur des contributions directes un régime exorbitant du droit commun qui lui permet de poursuivre le recouvrement des impôts sans avoir à prendre en considération la cession de fonds de commerce qui est intervenue dès lors qu'elle ne lui a pas été notifiée, est inopposable au demandeur, en sorte que celui-ci, par l'organe du receveur des contributions, peut, sur la base du rôle rendu exécutoire établi au nom du cédant, engager des poursuites à l'égard de celui-ci comme si le fonds de commerce était toujours sa propriété et peut exercer les droits du trésor sans distinction entre les éléments qui existaient au moment où la cession est intervenue et ceux qui ont été produits par la suite, le système instauré par l'article 442bis prévoyant, afin de prévenir toute fraude et toute organisation d'insolvabilité au préjudice du fisc, soit l'inopposabilité de la cession qui est censée ne point exister aussi longtemps qu'elle n'est pas notifiée au receveur (§ 1er), soit, en cas de notification, la responsabilité solidaire du cessionnaire en ce qui concerne les dettes fiscales du cédant existant à l'issue du délai prévu par le paragraphe 1er, à concurrence du montant déjà « payé » en contrepartie de la cession (§ 2).

En l'espèce, c'est, ainsi que l'admet l'arrêt, l'article 422bis, § 1er, qui doit s'appliquer puisque la défenderesse n'a jamais notifié au receveur des contributions la cession du fonds de commerce dont elle a bénéficié, le cédant ne l'ayant pas davantage fait, en sorte que cette cession n'est pas opposable au demandeur et doit, à son égard, être considérée comme inexistante.

L'article 442bis, § 1er, permet, grâce à cette inopposabilité, au receveur des contributions de recourir à toutes les mesures de poursuite, dont la saisie et la tierce saisie, sur tous les éléments du fonds de commerce, dont les créances, existant avant la cession ou nés postérieurement, en raison de l'exploitation de ce fonds par le cessionnaire, à charge de celui-ci, en raison de toutes les dettes fiscales du cédant, et ce sur la base du rôle établi à charge de ce dernier.

Quant à l'article 1539 du Code judiciaire, aussi applicable au litige, dès lors que le demandeur ne s'est pas limité à la saisie en forme simplifiée des articles 164 et 165 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 qui renvoient, au demeurant, aux règles du Code judiciaire, il dit, par son alinéa 1er, que « le créancier nanti d'un titre exécutoire peut faire procéder par exploit d'huissier à une saisie-arrêt-exécution, entre les mains d'un tiers sur les sommes et effets que celui-ci doit à son débiteur », tandis que les alinéas 3, 4, 5 et 6 ajoutent que « la saisie peut aussi porter sur des créances à termes, conditionnelles ou litigieuses, appartenant au débiteur. En cas d'inaction de son débiteur, le créancier peut, par application de l'article 1166 du Code civil, former la même procédure. Les articles 1452 à 1455 sont applicables à la saisie-arrêt-exécution : le texte de ces articles ainsi que celui de l'article 1543 est reproduit dans l'acte de saisie.

La saisie est dénoncée par exploit d'huissier dans les huit jours au débiteur saisi ».

Contrairement à ce que soutient l'arrêt, l'article 442bis, § 1er, dès lors qu'il rend totalement inopposable au receveur la cession de fonds de commerce non notifiée, aussi bien quant aux éléments antérieurs à celle-ci qu'en ce qui regarde ceux, parmi lesquels les créances, postérieurs, le receveur pouvant agir comme si la cession n'avait pas eu lieu et atteindre les créances nées de l'exploitation du fonds par le cessionnaire, le cédant étant toujours, aux yeux de la loi fiscale, le débiteur saisi, créancier du tiers saisi, même à propos de ces créances, la saisie pratiquée par le demandeur entre les mains de l'appelée en déclaration d'arrêt commun, n'est nullement incompatible avec l'article 1539 du Code judiciaire.

Et, il est, partant, indifférent que la saisie-arrêt-exécution ait été poursuivie sur la base d'un titre exécutoire à charge de FM Invest, anciennement Pharmacie J. M., seule titulaire, vis-à-vis du receveur des contributions, des créances à charge de l'appelée en déclaration d'arrêt commun, alors même qu'elles sont nées de l'exploitation de la pharmacie par la défenderesse, postérieurement à la cession inopposable.

D'où il suit que l'arrêt, qui décide que le demandeur, bien que la cession du fonds de commerce au profit de la défenderesse lui ait été inopposable, ne pouvait saisir, à charge de la cédante FM Invest, une créance de la défenderesse, à charge de l'appelée en déclaration d'arrêt commun, résultant de l'exploitation par ladite défenderesse de ce fonds de commerce, viole toutes les dispositions visées au moyen, et singulièrement les articles 442bis, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 et 1539 du Code judiciaire, mais à l'exception de l'article 149 de la Constitution.

Seconde branche

En toute hypothèse, il est contradictoire de décider que la cession du fonds de commerce en faveur de la défenderesse est totalement inopposable au receveur des contributions, ce qui implique que le cédant est toujours, au regard du fisc, le propriétaire de ce fonds qui, à cet égard, n'est pas passé dans le patrimoine du cessionnaire, et de décider, ensuite, que ce cessionnaire en est, malgré tout, le propriétaire, avec cette conséquence que les créances nées de l'activité poursuivie dans le cadre de son exploitation lui appartiennent et que le receveur ne peut poursuivre la récupération des droits du trésor en saisissant ces créances (violation de l'article 149 de la Constitution).

Second moyen

Dispositions légales violées

- article 300, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

- articles 1115, 1118 et 1397 du Code judiciaire.

Décisions et motifs critiqués

L'arrêt, réformant le jugement entrepris, ordonne au demandeur de procéder à la mainlevée de la saisie-arrêt-exécution pratiquée entre les mains de l'appelée en déclaration d'arrêt commun et opposable dans le mois de la prononciation de l'arrêt et dit qu'à défaut de mainlevée volontaire dans ce délai, l'arrêt tiendra lieu de mainlevée de la saisie litigieuse, l'appelé en déclaration d'arrêt commun étant tenu de restituer à la défenderesse les fonds saisis car cette « restitution résulte de plein droit de la mainlevée de la saisie ».

Griefs

Si l'article 1118 du Code judiciaire dit que, « en matière civile, le pourvoi n'est suspensif que dans les cas prévus par la loi », tandis que l'article 1115 indique que « les arrêts de cassation ne peuvent être exécutés qu'après avoir été signifiés à la partie à peine de nullité de l'exécution », l'article 300, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 déroge expressément à l'effet non suspensif du pourvoi en cassation en portant expressément que :

« Lorsqu'une demande en justice a pour objet, même partiellement, des mesures destinées à effectuer ou à garantir le recouvrement de l'impôt, y compris tous additionnels, accroissements ou amendes, ainsi que les intérêts et frais y relatifs, le délai de cassation ainsi que le pourvoi en cassation sont suspensifs », cette disposition étant d'ordre public, comme tout ce qui est des lois d'impôts, spécialement lorsqu'elles ont pour objectif la sauvegarde des droits du trésor public.

Aussi, dès lors que le litige a trait, fût-ce partiellement ou accessoirement, à une mesure qui a pour but d'assurer ou garantir le recouvrement de l'impôt, telle une saisie, l'exécution de l'arrêt qui est défavorable au fisc et ordonne, par exemple, la mainlevée de cette mesure, ne peut être poursuivie aussi bien pendant le délai de pourvoi que durant toute la procédure en cassation et le juge n'est pas autorisé à ordonner l'exécution provisoire de sa décision ni à dire que celle-ci emportera automatiquement suppression de la mesure litigieuse, à défaut, pour le fisc, de l'exécuter volontairement.

L'arrêt, qui décide le contraire et, ordonnant la mainlevée de la saisie-arrêt-exécution pratiquée par le demandeur entre les mains de l'appelée en déclaration d'arrêt commun, dit qu'il tiendra lieu de mainlevée, à défaut d'exécution volontaire par le demandeur, dans le mois de son prononcé, viole les dispositions visées au moyen et singulièrement l'article 300, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992.

III. La décision de la Cour

Sur le premier moyen :

Quant à la première branche :

Aux termes de l'article 442bis, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, sans préjudice de l'application des articles 433 à 440 du même code, la cession, en propriété ou en usufruit, d'un ensemble de biens, composés entre autres d'éléments qui permettent de retenir la clientèle, affectés à l'exercice d'une profession libérale, charge ou office, ou d'une exploitation industrielle, commerciale ou agricole, ainsi que la constitution d'un usufruit sur les mêmes biens, n'est opposable aux receveurs des contributions qu'à l'expiration du mois qui suit celui au cours duquel une copie de l'acte translatif ou constitutif certifiée conforme à l'original a été notifiée au receveur du domicile ou du siège social du cédant.

Cette disposition n'autorise pas le receveur des contributions directes, en l'absence de notification de la cession, à poursuivre le recouvrement des impôts dus par le cédant sur la créance détenue par le cessionnaire contre un tiers et trouvant sa source dans l'exploitation postérieure à la cession, par le cessionnaire, des éléments qui lui ont été cédés.

Le moyen qui, en cette branche, repose sur l'affirmation contraire, manque en droit.

Quant à la seconde branche :

Il n'est pas contradictoire de décider, d'une part, que la cession du fonds de commerce consistant en une officine pharmaceutique, par la société M. à la défenderesse, n'est pas opposable au receveur des contributions à défaut de notification conforme aux exigences de l'article 442bis précité et, d'autre part, que le receveur des contributions ne peut poursuivre la récupération des impôts dus par la société M. en saisissant la créance de la défenderesse postérieure à la cession du fonds de commerce, qui n'a pas fait l'objet de la cession.

Le moyen, en cette branche, manque en fait.

Sur le second moyen :

Aux termes de l'article 300, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, lorsqu'une demande en justice a pour objet, même partiellement, des mesures destinées à effectuer ou à garantir le recouvrement de l'impôt, y compris tous additionnels, accroissements et amendes, ainsi que des intérêts et frais y relatifs, le délai de cassation ainsi que le pourvoi en cassation sont suspensifs.

Cette disposition fait obstacle à ce que le juge d'appel ordonne l'exécution provisoire de sa décision de lever une saisie effectuée en recouvrement de l'impôt.

L'arrêt, qui ordonne au demandeur de procéder à la mainlevée de la saisie litigieuse dans le mois de la prononciation de l'arrêt et dit qu'à défaut de mainlevée volontaire dans le délai précité, l'arrêt tiendra lieu de mainlevée de ladite saisie, viole l'article 300, § 2, précité.

Le moyen est fondé.

Le demandeur a intérêt à ce que l'arrêt à intervenir soit déclaré commun aux parties appelées à la cause devant la Cour à cette fin.

Par ces motifs,

La Cour

Casse l'arrêt attaqué en tant qu'il fixe à un mois à partir de la prononciation de l'arrêt le délai dans lequel le défendeur doit procéder à la mainlevée de la saisie litigieuse, qu'il dit qu'à défaut de mainlevée volontaire dans le délai précité, l'arrêt tiendra lieu de mainlevée de ladite saisie, et qu'il statue sur les dépens ;

Rejette le pourvoi pour le surplus ;

Dit le présent arrêt commun à l'association sans but lucratif Union royale pharmaceutique de Charleroi et à P. F. ;

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

Condamne le demandeur à la moitié des dépens et réserve le surplus de ceux-ci pour qu'il y soit statué par le juge du fond ;

Renvoie la cause, ainsi limitée, devant la cour d'appel de Liège.

Les dépens taxés à la somme de deux cent neuf euros nonante-deux centimes envers la partie demanderesse et à la somme de deux cent vingt-cinq euros quatre-vingt-six centimes envers la partie défenderesse.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Paul Mathieu, les conseillers Didier Batselé, Christine Matray, Martine Regout et Alain Simon, et prononcé en audience publique du six novembre deux mille neuf par le président de section Paul Mathieu, en présence de l'avocat général André Henkes, avec l'assistance du greffier Patricia De Wadripont.