

RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

La place de l'action oblique au sein de la procédure fiscale

Deleu, Ariane; BOUVERET, Nicolas

Published in:

Revue générale du contentieux fiscal

Publication date:

2007

Document Version

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

Citation for pulished version (HARVARD):

Deleu, A & BOUVERET, N 2007, 'La place de l'action oblique au sein de la procédure fiscale', *Revue générale du contentieux fiscal*, numéro 5, pp. 317-386.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

La place de l'action oblique au sein de la procédure fiscale

Ariane DELEU⁽¹⁾ et Nicolas BOUVERET⁽²⁾

Résumé

Dans la mesure où le droit fiscal ne déroge pas au droit commun, la créance d'impôt est à considérer comme une créance ordinaire. Rien ne s'oppose à ce que l'État, au titre de créancier ordinaire du débiteur de l'impôt, puisse exercer une action oblique en vue de s'assurer du recouvrement effectif de sa créance.

Si cette solution est admise de longue date, à l'inverse, la question de savoir si le créancier du redevable peut exercer le droit de réclamation de celui-ci par le biais de l'action oblique, a connu plusieurs réponses.

Il convient à cet égard de ne pas perdre de vue que le créancier agissant sur pied de l'article 1166 du Code civil n'exerce jamais que l'action de son débiteur, et ne peut par conséquent postuler aucune condamnation à son profit personnel. La jurisprudence récente de la Cour de cassation nous enseigne par ailleurs que la qualité du réclamant s'apprécie également au regard des dispositions issues du droit commun.

À notre sens, il faut donc admettre, à défaut d'une dérogation stipulée expressément dans la loi fiscale, que le créancier agissant sur la base de l'article 1166 du Code civil a qualité pour introduire une telle réclamation en lieu et place de son débiteur et, le cas échéant, pour procéder aux poursuites judiciaires nécessaires.

Samenvatting

In de mate dat het fiscaal recht niet afwijkt van het gemeen recht, is de belastingschuld een gewone schuldvordering. Niets verzet er zich tegen dat de Staat, als gewone schuldeiser van een belastingplichtige, een zijdelingse vordering instelt teneinde de effectieve invordering van de schuldvordering te verzekeren.

Niettegenstaande deze oplossing sinds geruime tijd aanvaard wordt, kan de vraag of de schuldeiser van de belastingplichtige diens bezwaarschrift kan uitoefenen door middel van de zijdelingse vordering, niet eenduidig beantwoord worden.

In dit verband mag men niet uit het oog verliezen dat de schuldeiser, handelend op basis van artikel 1166 B.W., altijd enkel de vordering van diens schuldenaar uitoefent en geen enkele veroordeling kan eisen in zijn eigen voordeel. Vervolgens leert de recente rechtspraak van het Hof van Cassatie dat de hoedanigheid van indiener van een bezwaarschrift tevens beoordeeld dient te worden in het licht van de bepalingen van het gemeen recht.

Ons inziens dient aldus te worden gesteld dat, bij gebrek aan een uitdrukkelijk gestipuleerde afwijking in de fiscale wet, de schuldeiser, handelend op basis van artikel 1166 B.W., de hoedanigheid heeft om een dergelijk bezwaarschrift in te dienen in naam en in de plaats van diens schuldenaar en, desgevallend, over te gaan tot de noodzakelijke gerechtelijke vervolgingen.

Introduction

Le recouvrement de l'impôt s'est souvent trouvé au centre de l'actualité fiscale de ces dernières années. Au fil des lois-programmes, les «mesures relatives à un meilleur recouvrement des impôts» se sont succédé, tant en matière de fiscalité directe qu'indi-

recte. Notamment, les responsabilités solidaires de tiers pour le paiement de l'impôt se sont multipliées⁽³⁾. Ces mesures tendent à lutter contre certaines pratiques abusives, voire même frauduleuses, qui ne visent pas tant à dissimuler des revenus imposables qu'à faire obstacle au recouvrement effectif de l'impôt.

⁽¹⁾ Avocate au barreau de Bruxelles, assistante en droit des obligations F.U.N.D.P.

⁽²⁾ Avocat au barreau de Bruxelles.

⁽³⁾ Voy. à cet égard D. GARABEDIAN, «Mesures nouvelles impliquant un risque de solidarité pour le paiement de dettes fiscales d'autrui», *Recyclage de droit fiscal*, Bruxelles, U.L.B., février 2007.

C'est dans ce cadre qu'il convient d'appréhender l'action oblique en matière fiscale. Cette action fondée sur l'article 1166 du Code civil permet au fisc de rapatrier, dans le patrimoine de son débiteur, des dettes éventuelles issues de droits ou actions que ce dernier négligerait d'exercer.

Nous décrirons ci-après les traits fondamentaux de l'action oblique et commenterons ceux-ci à la lumière des dispositions fiscales applicables. Nous nous limiterons volontairement aux dispositions qui règlementent les impôts directs (I).

Par ailleurs, s'il est admis que l'action oblique constitue une arme de recouvrement à la disposition de l'administration, la question se pose de savoir si cette action peut également être exercée par le créancier en vue d'introduire une réclamation fiscale que son débiteur négligerait de mettre en œuvre. L'occasion est donnée de faire le point sur le «caractère personnel» du droit de réclamation en matière fiscale (II).

I. Aspects civils actuels de l'action oblique et application en matière fiscale

A. *Fondement et notion*

Un débiteur pas ou peu solvable, pourrait être tenté de négliger volontairement d'exercer ses droits pour éviter que le bénéfice de cette action ne tombe dans son patrimoine et ne soit accaparé par un ou plusieurs créanciers insatisfaits. Le législateur a entendu lutter contre cette «fraude

par omission» en permettant au créancier lésé d'agir en lieu et place de son débiteur inactif⁽⁴⁾. Sous cet aspect, l'action oblique constitue, avec l'action paulienne et l'action en déclaration de simulation, une mesure de protection des droits du créancier.

Le siège de la matière est l'article 1166 du Code civil qui précise en quelques mots que : «néanmoins les créanciers peuvent exercer tous les droits et actions de leur débiteur, à l'exception de ceux qui sont exclusivement attachés à la personne»⁽⁵⁾.

L'originalité du mécanisme résulte du fait que s'il est exact que le créancier agissant par la voie oblique exerce un droit qui lui est propre, sans avoir par conséquent à se faire subroger⁽⁶⁾, l'action mise en branle demeure celle de son débiteur. Cela implique notamment que cette action doit, à peine d'irrecevabilité, être introduite au nom et pour le compte de ce débiteur inactif⁽⁷⁾.

Ce droit de substitution a néanmoins une limite. Il s'agit, pour le créancier, de mettre en œuvre les droits et actions qui ne sont pas exercés par son débiteur, et non pas ceux qu'il jugerait mal exercés par celui-ci⁽⁸⁾. Il songera plutôt, dans cette dernière hypothèse, à dénoncer l'acte frauduleux sur la base de l'action paulienne.

Précisons encore que contrairement à ce que semble indiquer l'adverbe «néanmoins» qui introduit le prescrit de l'article 1166 du Code civil, l'action oblique ne constitue pas à proprement parler une exception au principe de la relativité des effets internes des conventions, énoncé par l'article 1165 du même Code. Comme nous l'avons déjà souligné «le véritable adversaire, quant au fond du droit»⁽⁹⁾ demeure en

(4) Par contre, lorsque la fraude est «positive», et prend la forme d'un acte frauduleux, c'est par le biais de l'action paulienne que le créancier lésé interviendra pour protéger ses droits. Voy. à cet égard A. DELEU et A. SAYDÉ, «La place de l'action paulienne au sein de la procédure fiscale», *R.G.C.F.*, 2005/6, pp. 367-386.

(5) Plusieurs dispositions légales constituent des applications de l'action oblique dans une matière particulière. Ainsi, l'article 1445, alinéas 1^{er} et 2, du Code judiciaire ne fait qu'énoncer un cas d'application de l'action oblique en matière de saisie-arrêt conservatoire. Il dispose en effet que «tout créancier peut, en vertu de titres authentiques ou privés, saisir-arrêter par huissier de justice, à titre conservatoire, entre les mains d'un tiers, les sommes et effets que celui-ci doit à son débiteur. En cas d'inaction de son débiteur, le créancier peut, par application de l'article 1166, du Code civil, former la même procédure».

(6) Liège, 14 janvier 1961, *Pas.*, 1961, II, p. 238. L'action oblique est néanmoins parfois appelée «action subrogatoire» dans la mesure où le créancier agissant se substitue à son débiteur pour exercer les droits de ce dernier.

(7) «Le créancier n'agit exclusivement ni en son nom propre, ni au nom de son débiteur; (...) il agit, d'une part, en nom personnel, en vertu du droit propre lui conféré par la loi, en tant qu'il exerce le droit et l'action de son débiteur, non point dans l'intérêt de celui-ci, mais dans son intérêt particulier (...); il agit, d'autre part, au nom de son débiteur, en tant que c'est le droit et l'action du débiteur lui-même qu'il exerce et qu'il poursuit la rentrée du produit de cette action dans le patrimoine du débiteur qui est son gage». Comm. Gand, 10 juin 1908, *Pas.*, 1909, III, p. 411 et Liège, 14 janvier 1961, *Pas.*, 1961, II, p. 238, cités par P. WÉRY, «Observations sur l'action oblique», note sous Liège, 15 juin 1995, *R.R.D.*, 1995, p. 292. Sous cet aspect, l'action oblique diffère de l'action directe qui confère un droit propre à son titulaire, celui-ci n'exerçant par conséquent pas le droit de son débiteur.

(8) «L'immixtion dans les affaires du débiteur ne peut jamais aller jusqu'à se substituer à lui dans la gestion de son patrimoine». H. DE PAGE et R. DEKKERS, *Traité élémentaire de droit civil belge*, 3^e éd., t. VII, Bruxelles, Bruylant, 1967, t. III, p. 210.

(9) Cass., 5 janvier 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 485 et note.

effet le débiteur. Le créancier ne peut donc postuler, par la voie oblique, aucune condamnation à son profit personnel.

En outre, la créance recouvrée sur la base de l'article 1166 du Code civil entre directement dans le patrimoine du débiteur, gage commun de l'ensemble de ses créanciers, et non pas dans celui du seul créancier poursuivant. Sous cet aspect, l'action oblique se présente comme une conséquence du droit de gage général des créanciers sur tous les éléments du patrimoine de leur débiteur⁽¹⁰⁾. Il en résulte que le créancier agissant, qui a exposé les frais de procédure, devra le cas échéant subir le concours avec les autres créanciers de son débiteur, en ce compris sur la quotité du droit recouvré. Il pourrait même être primé par ceux-ci, s'ils sont privilégiés. On l'aura compris, c'est cet aspect qui constitue le principal désavantage de l'action oblique et qui explique probablement la relative rareté avec laquelle elle est exercée.

Une autre explication à la frigidité avec laquelle l'action oblique est mise en œuvre est l'existence d'autres mécanismes juridiques, souvent plus efficaces et plus sûrs pour le créancier cherchant un moyen de recouvrer sa créance. L'action directe notamment a l'avantage de permettre au créancier agissant contre le débiteur de son débiteur de faire tomber le bénéfice de son action directement dans son patrimoine propre, et d'éviter ainsi de subir le concours avec d'autres créanciers potentiels⁽¹¹⁾. La saisie-arrêt permettra elle aussi au créancier agissant de se faire attribuer en propre le montant de sa saisie, sans transition par le patrimoine du débiteur.

B. L'action oblique : un moyen de recouvrement complémentaire dans l'arsenal administratif?

1) Le droit commun comme moyen de recouvrement des créances fiscales

Lorsque la créance fiscale établie n'a pas été acquittée dans les délais légaux, l'administration dis-

pose, pour recouvrer celle-ci, de moyens de recouvrement propres au droit fiscal et énoncés, en ce qui concerne les impôts directs, aux articles 147 et suivants de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 («A.R./C.I.R. 1992»).

Aux termes de ces dispositions, le recouvrement des impôts peut être poursuivi de manière directe ou indirecte. Les poursuites directes visent «les redevables dénommés au rôle» et sont, pour ne citer que les plus usuelles, le commandement de payer, la saisie-exécution mobilière, et la saisie-exécution immobilière⁽¹²⁾. Les poursuites indirectes, «dirigées contre les tiers en vertu du recours autorisé par la loi», consistent en la saisie-arrêt-exécution et la compensation fiscale⁽¹³⁾.

Outre ces moyens de recouvrement spécifiquement prévus par la loi fiscale, il est admis que le fisc, en tant que créancier, puisse bénéficier de tout moyen ou action ressortissant du droit commun destiné à assurer le paiement de sa créance. En effet, le fisc doit être considéré comme un tiers au stade du recouvrement de l'impôt, à l'inverse de ce qui prévaut au stade de l'établissement de l'impôt⁽¹⁴⁾.

Ainsi, l'exercice de l'action paulienne permet à l'administration du recouvrement de postuler l'inopposabilité de certains actes posés par le débiteur de l'impôt en fraude de ses droits de créancier⁽¹⁵⁾. L'administration bénéficie également des protections accordées aux tiers par les articles 1321 (rejet des contre-lettres) et 1328 (date certaine) du Code civil. En matière de droits de succession, il est admis que le fisc, en tant que créancier lésé par la renonciation à une succession, puisse être autorisé par le juge à accepter la succession du chef de son débiteur, en son lieu et place, sur la base de l'article 788 du Code civil⁽¹⁶⁾. En outre, l'administration peut recouvrer l'imposition établie dans le chef d'une société sous la forme de dommages et intérêts alloués sur la base d'une action en responsabilité, fondée sur les articles 1382 et 1383 du Code civil ou du

⁽¹⁰⁾ Liège, 15 juin 1995, *R.R.D.*, 1995, p. 292, note P. WÉRY, «Observations sur l'action oblique».

⁽¹¹⁾ «Mais alors que l'action oblique a une vocation générale, l'action directe est une faveur exceptionnelle que le législateur n'accorde qu'à certaines catégories de créanciers». P. WÉRY, «L'action oblique et les actions directes», in *La théorie générale des obligations*, suite, Liège, CUP, 2002, p. 24.

⁽¹²⁾ Articles 148 à 163, de l'A.R./C.I.R. 1992.

⁽¹³⁾ Articles 164 à 166, de l'A.R./C.I.R. 1992.

⁽¹⁴⁾ A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal*, éd. 2006, Bruxelles, Larcier, p. 28; J. VAN HOUTTE, *Beginnelen van het Belgisch belastingrecht*, 3^e éd., Gand-Louvain, Story-Scientia, 1979, p. 56.

⁽¹⁵⁾ Voy. à cet égard A. DELEU et A. SAYDÉ, «La place de l'action paulienne au sein de la procédure fiscale», *R.G.C.F.*, 2005/6, pp. 367-386.

⁽¹⁶⁾ Civ. Hasselt, 27 février 1995, *Bull. contr.*, 1996, n° 766, p. 2443.

droit des sociétés, à charge de ses (anciens) dirigeants ou liquidateurs ⁽¹⁷⁾.

Ces actions sont autant de moyens issus du droit commun pouvant être exercés par l'État, au titre de créancier « ordinaire » du débiteur de l'impôt.

2) L'action oblique en matière fiscale : quelques illustrations jurisprudentielles

De la même manière, il est traditionnellement admis que l'action oblique puisse être exercée par l'administration en vue de s'assurer du recouvrement effectif de l'impôt ⁽¹⁸⁾.

Mentionnons, à titre d'exemple, un jugement du tribunal de première instance de Bruges du 7 février 2000. Dans cette espèce, une société, redevable de plusieurs cotisations impayées à l'impôt des sociétés, se trouvait créancière de son gérant de fait, entre temps décédé. Les dettes de ce dernier étaient inscrites au compte courant de la société, dont celle-ci, gérée en droit par l'épouse du défunt, n'avait jamais réclamé le remboursement. Le tribunal a fait droit à la demande de l'État qui tendait à obtenir, sur la base de l'article 1166 du Code civil, la condamnation des héritiers du gérant de fait, aux fins que ceux-ci remboursent à la société, chacun en proportion de leur part dans la succession, les sommes inscrites au compte courant ⁽¹⁹⁾.

Les décisions de jurisprudence (connues) dans lesquelles l'État a fait usage de l'action oblique pour recouvrer une créance fiscale ne sont pas légion. Ce constat s'explique notamment, comme nous l'avons vu, par l'existence d'actions permettant au créancier, en l'occurrence à l'État, de poursuivre le paie-

ment d'une dette fiscale directement entre les mains de tiers débiteurs du redevable.

Ainsi, en ce qui concerne le recouvrement des impôts directs, la loi fiscale prévoit une procédure de saisie-arrêt simplifiée ⁽²⁰⁾. La saisie-arrêt permet au receveur des contributions de requérir de tout dépositaire ou débiteur de revenus, sommes ou effets dus ou appartenant au redevable, qu'il se libère entre ses mains et à l'acquit du redevable, à concurrence de tout ou partie du montant dû par ce dernier à titre d'impôts, accroissements, intérêts de retard, amendes et frais. À défaut de satisfaire à leurs obligations, les tiers détenteurs sont poursuivis comme s'ils étaient débiteurs directs ⁽²¹⁾.

L'action prévue à l'article 1166 du Code civil n'est pas pour autant dénuée de toute utilité. Notamment, lorsque le droit ou l'action du débiteur ne se résume pas à la réclamation d'une somme ou d'une chose, le mécanisme de la saisie-arrêt ne pourra trouver à s'appliquer.

Tel sera par exemple le cas lorsqu'en vue de procéder au recouvrement des dettes fiscales d'une société, l'administration exerce l'action en libération de capital souscrit et non encore appelé, prévue à l'article 199 du Code des sociétés, elle-même fondée sur le mécanisme de l'action oblique ⁽²²⁾.

Dans certains cas, l'action oblique pourra également trouver à s'appliquer en vue de recouvrer l'impôt établi à charge d'un héritier ou légataire qui, se sachant débiteur de l'État, ne fait pas valoir ses droits à l'égard de la succession ⁽²³⁾.

Plus récemment, l'action oblique a été utilisée par l'administration pour recouvrer l'impôt établi dans le chef de « sociétés de liquidités », sous la forme de

⁽¹⁷⁾ Voy. à ce sujet A. VISSCHERS et S. LIEVENS, « De aansprakelijkheid van bestuurders en zaakvoerders », *R.G.C.F.*, 2005/2, p. 89; A. CLAES, « Le recouvrement de dettes fiscales auprès de tiers : action paulienne, action oblique, responsabilité des dirigeants et liquidateurs... », *R.G.C.F.*, 2003/4, p. 5. Récemment, le législateur a ainsi organisé, sur la base des articles 1382 et 1383 du Code civil, un régime de responsabilité des dirigeants de fait ou de droit de sociétés ou associations en cas de non-paiement du précompte professionnel ou de la T.V.A. par celles-ci. Ce régime déroge au droit commun de la responsabilité civile sur certains points, voy. à cet égard G. DE WIT et N. BOUVERET, « La nouvelle responsabilité des dirigeants d'entreprises en matière de T.V.A. : leçons du passé et perspectives futures », *R.G.F.*, janvier 2007, p. 14.

⁽¹⁸⁾ A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal*, éd. 2006, Bruxelles, Larcier, p. 28; J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgisch belastingrecht*, 3^e éd., Gand-Louvain, Story-Scientia, 1979, p. 56. La question se pose en d'autres termes lorsqu'il s'agit pour un créancier d'exercer, sur la base de l'article 1166 du Code civil, le droit de réclamation fiscale que son débiteur néglige de faire valoir à l'encontre d'une cotisation établie en son chef. Cette question fera l'objet de la seconde partie de cet exposé.

⁽¹⁹⁾ Civ. Bruges, 7 février 2000, *F.J.F.*, 2000, n° 2000/181, p. 495.

⁽²⁰⁾ Articles 164 et 165, de l'A.R./C.I.R. 1992.

⁽²¹⁾ Voy., notamment, J. SPEECKE, « Beslag en verbeurdverklaring in het fiscaal recht », in G. MARTYN (éd.), *Beslag en collectieve schuldenregeling*, Gand, Larcier, 2005, p. 255; E. DIRIX, « Het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag », in E. DIRIX et P. TAELEMAN (éds.), *Fiscaal executierecht*, Anvers, Intersentia, 2003, p. 181; E. DIRIX, « Overzicht van rechtspraak – Beslag en collectieve schuldenregeling 1997-2001 », *T.P.R.*, 2002, p. 1216.

⁽²²⁾ Civ. Bruxelles, 6 novembre 2001, n° 99/11.798/A, disponible sur www.fiscalnetfr.be; dans cette affaire, l'action de l'administration a toutefois été jugée irrecevable, car le receveur avait postulé la condamnation de l'actionnaire à son profit personnel, ce qui ne satisfait pas aux conditions de l'action oblique, tel qu'il est expliqué au point D.1 ci-après. L'action a toutefois été accordée sur la base de l'intervention, au nom de la société, du liquidateur de celle-ci.

⁽²³⁾ Voy. à ce sujet l'étude de M. GHYSELEN, « Invordering van een fiscale schuld lasten een stilzittende erfgenaam : beslag en zijdelingse vordering », *T.F.R.*, 1997, p. 243.

dommages et intérêts postulés à charge des anciens gestionnaires de celles-ci. Cette utilisation de l'action oblique a connu un certain succès, comme il ressort d'un jugement du tribunal de première instance de Bruges du 8 septembre 2003.

Dans cette affaire, une société A avait cédé l'entiereté de son fonds de commerce à une nouvelle société B, ne conservant comme seul actif que des liquidités. Peu après, les actions de la société A avaient été cédées à la société C pour un prix légèrement inférieur au montant des fonds disponibles. Le prix des actions avait été payé aux anciens actionnaires de la société A au moyen de ces mêmes fonds, retirés du compte bancaire de la société A le jour de la cession des actions. Après un détour par les acheteurs, les fonds étaient ainsi revenus dans le patrimoine des anciens actionnaires de la société A, l'opération résultant en une liquidation de fait de cette société, sans qu'aucune provision n'ait été faite pour rencontrer les conséquences fiscales d'une telle opération.

En vue de recouvrer une somme égale aux impôts dus par la société A, l'État a introduit, sur la base de l'article 1166 du Code civil et au nom de cette société, une action en responsabilité contre ses anciens gérants (de droit et de fait) pour infractions aux dispositions du Code des sociétés (notamment à l'article 329 dudit Code qui interdit à une société privée à responsabilité limitée d'avancer des fonds en vue de l'acquisition de ses parts par un tiers), pour décision prise au mépris de l'intérêt de la société et de ses créanciers, et enfin, pour non-respect des dispositions destinées à prévenir les conflits d'intérêts.

Le tribunal a fait droit à cette demande et a accordé à la société A des dommages et intérêts à hauteur de sa dette à l'impôt des sociétés, augmentée des amendes administratives, frais, et intérêts de retard.

Remarquons qu'en faisant le choix de poursuivre le recouvrement de l'impôt par la voie oblique plutôt qu'en sa qualité de tiers, sur la base des articles 1382 et 1383 du Code civil et/ou des infractions au Code des sociétés commises par les gérants, l'État s'est exposé aux risques suivants.

D'une part, comme nous l'avons vu, le bénéfice de l'action oblique, soit le paiement des sommes al-

louées au titre de dommages et intérêts, est tombé entre les mains de la société A, et n'a donc pas été recueilli directement par l'État. D'autre part, l'action du débiteur ne pouvant être exercée par la voie oblique que si ce dernier n'y a pas renoncé, l'État a pris le risque de se voir opposer la décharge votée par l'assemblée générale de la société A à l'égard du dirigeant de droit de cette société. En l'espèce, le tribunal a toutefois ignoré les effets de cette décharge, aux motifs que celle-ci avait été donnée sur la base d'une situation comptable erronée, et au détriment de l'intérêt des créanciers ⁽²⁴⁾.

Ce choix s'explique toutefois peut-être comme suit. En principe, l'administration ne peut recouvrer, par la voie d'une action en réclamation de dommages et intérêts, les amendes administratives établies à charge du redevable. Celles-ci ne constituent pas, en effet, un élément du dommage *de l'État* ⁽²⁵⁾. À l'inverse, le paiement des amendes constitue bien un élément du dommage *de la société A*, au même titre que le paiement de l'imposition établie suite aux agissements des gérants. En exerçant une action en responsabilité au nom de la société, sur la base de l'article 1166 du Code civil, l'État pouvait donc également prétendre récupérer une somme égale au montant des amendes.

3) Compétence : le receveur peut-il introduire une action oblique?

Selon la Cour de cassation, une demande ayant pour objet non pas le paiement d'impôts mais uniquement celui de dommages et intérêts réclamés sur la base de l'article 1382 du Code civil pour fautes commises pendant la liquidation d'une société et ayant préjudicié les droits du Trésor, n'est pas relative aux impôts et à leurs accessoires, et partant, ne peut être introduite par le receveur des impôts directs, dès lors que la compétence de celui-ci est légalement limitée à la perception des impôts et leurs accessoires ⁽²⁶⁾.

De manière générale, il est admis que les compétences du receveur sont limitées à celles qui lui sont conférées en vertu de la loi fiscale. «Le receveur n'est pas compétent pour mettre en œuvre, en sa qualité de receveur, les actions du Code civil ou du Code des sociétés» ⁽²⁷⁾.

⁽²⁴⁾ Civ. Bruges, *F.J.F.*, 2004, n°2004/124, p. 403 et *J.D.S.C.*, 2005, p. 163, obs. M.-A. DELVAUX, « Action oblique en responsabilité, compétence du tribunal de commerce et quitus ».

⁽²⁵⁾ Voyez notamment Civ. Liège, 12 juin 2003, *J.D.S.C.*, 2005, p. 195.

⁽²⁶⁾ Cass., 30 mai 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 248.

⁽²⁷⁾ A. CLAES, «Le recouvrement de dettes fiscales auprès de tiers : action paulienne, action oblique, responsabilité des dirigeants et liquidateurs...», *R.G.C.F.*, 2003/4, p. 6; voy. également B. VANERMEN, «Principes inzake invordering van directe belastingen», in E. DIRIX et P. TÆLMAN (éd.), *Fiscaal executierecht*, Anvers, Intersentia, 2003, p. 92.

De telles actions, dont l'action oblique, doivent être introduites au nom de l'État belge.

C. Conditions d'exercice de l'action oblique

Pour pouvoir exercer l'action oblique, le créancier doit justifier de trois conditions : un intérêt à agir résultant en général de la solvabilité précaire de son débiteur, l'inaction de ce débiteur et l'existence d'une créance certaine et exigible dans le chef du créancier agissant⁽²⁸⁾.

L'action oblique n'étant pas en elle-même une mesure d'exécution, elle n'exige par contre ni la mise en demeure préalable du débiteur inactif⁽²⁹⁾, ni la possession d'un titre exécutoire à son égard⁽³⁰⁾. En outre, le créancier exerçant un droit qui lui est propre, aucune subrogation judiciaire n'est nécessaire.

D'un point de vue procédural, aucune règle particulière n'est imposée à l'exercice de l'article 1166 du Code civil. Ainsi, l'action oblique étant introduite à l'encontre du sous-débiteur, rien n'oblige le créancier à appeler son propre débiteur à la cause. Il est néanmoins plus judicieux de procéder de la sorte, ne fût-ce que pour que la décision judiciaire à venir lui soit opposable⁽³¹⁾. En outre, la mise à la cause du débiteur intermédiaire s'imposera toujours lorsque, à l'occasion de l'exercice de l'action oblique, le créancier entend réclamer le paiement de sa créance sur les sommes réintégréées dans le patrimoine de celui-ci⁽³²⁾.

Soulignons encore que, de l'avis unanime de la doctrine, l'article 1166 du Code civil n'intéresse pas l'ordre public, ce qui signifie notamment que les

parties pourront aménager conventionnellement les conditions de la mise en œuvre de l'action oblique⁽³³⁾.

1) Qualité de créancier

a. Principes

Le mécanisme érigé par l'article 1166 du Code civil impose naturellement que celui qui agit soit le créancier d'une personne qui est elle-même créancière de celui à l'encontre de qui l'action oblique est intentée⁽³⁴⁾. Autrement dit, le créancier agissant par la voie oblique devra s'assurer que son débiteur est lui-même le créancier de celui contre qui il entend exercer l'action oblique⁽³⁵⁾.

Le juge de paix d'Oostrozebeke a ainsi rejeté l'action oblique introduite par un garagiste à l'encontre du propriétaire d'un véhicule qu'il avait amené à la fourrière à la demande des forces de police. Le juge de paix a en effet à juste titre considéré que puisque la loi, et en l'occurrence l'article 4.4 du Code de la route, n'octroie pas d'action aux forces de police contre le chauffeur d'une voiture garée fautivement, en vue d'obtenir le paiement des frais de dépannage du garagiste sollicité par eux, il ne saurait être question pour ce dernier d'exercer une action oblique au nom de la police et pour son compte⁽³⁶⁾.

De même, le créancier ne peut, sur la base de l'article 1166 du Code civil, exercer une action à laquelle son débiteur a valablement renoncé.

À titre d'exemple, le tribunal de première instance de Bruxelles a jugé que l'État ne peut, en vue de recouvrer une créance fiscale, exercer l'action en ré-

(28) H. DE PAGE et R. DEKKERS, *Traité élémentaire de droit civil belge*, 3^e éd., t. VII, Bruxelles, Bruylant, 1967, t. III, pp. 215-216; Civ. Mons, 6 septembre 2000, *Rev. not. belge*, 2001, p. 57. Pour un examen systématique des critères d'application de l'action oblique, voy. Gand, 15 octobre 1997, *T.G.R.*, 1998, p. 61; Civ. Bruxelles, 5 janvier 1995, *Bull. ass.*, 1995, p. 300.

(29) Liège, 5 juin 1998, *J.L.M.B.*, 1999, I, p. 450.

(30) H. et L. MAZEAUD, J. MAZEAUD et F. CAHBAS, *Leçons de droit civil – Obligations – Théorie générale*, 9^e éd., Paris, Montchrestien, 1998, p. 1047.

(31) «Qu'en effet, la décision qu'obtiendrait l'intimée serait soumise au principe de la relativité de la chose jugée et, par conséquent, ne serait pas opposable auxdits époux puisque ceux-ci ne sont pas représentés par leur créancière, l'intimée, qui n'est pas leur mandataire mais qui, bien qu'intendant l'action en leur lieu et place, contre l'appelante, le tiers débiteur, exerce un droit qui lui est propre». Bruxelles, 7 novembre 1968, *Pas.*, 1969, II, p. 30. Voy. également Liège, 5 juin 1998, *J.L.M.B.*, 1999, I, p. 453. Dans la motivation de cet arrêt, la cour d'appel reproche notamment au créancier de ne pas avoir appelé son débiteur à la cause, ce qui aurait permis de vérifier plus aisément si toutes les dettes que le sous-débiteur avait à son encontre étaient, comme celui-ci l'affirmait, prescrites.

(32) B. STAECK, H. ROLAND et L. BOYER, *Obligations*, 3, «Régime général», 4^e éd., Paris, Litec, 1992, p. 303; J. GHESTIN, M. BILLIAU et G. LOISEAU, *Le régime des créances et des dettes*, Paris, L.G.D.J., 2005, p. 774 et les références qui y sont citées.

(33) H. DE PAGE et R. DEKKERS, *Traité élémentaire de droit civil belge*, 3^e éd., t. VII, Bruxelles, Bruylant, 1967, t. III, p. 215; P. WÉRY, «L'action oblique et les actions directes», in *La théorie générale des obligations*, suite, Liège, C.U.P., 2002, p. 13.

(34) J.P. Oostrozebeke, 2 juin 1998, *R.W.*, 2000-2001, p. 1495. Pour une illustration en matière d'assurance incendie, voy. Bruxelles, 18 avril 2005, *R.D.C.*, 2005, p. 877.

(35) Voy. Civ. Bruxelles, 5 janvier 1995, *Bull. ass.*, 1995, p. 300, qui rejette notamment l'action oblique en soulignant le fait que puisque le débiteur intermédiaire a déjà conclu une transaction avec son propre débiteur, la premier ne dispose plus d'aucun droit envers le second.

(36) J.P. Oostrozebeke, 2 juin 1998, *R.W.*, 2000-2001, p. 1495.

duction de donations entre vifs prévue par l'article 921 du Code civil, dès lors que le débiteur de l'impôt a valablement renoncé au bénéfice de cette action⁽³⁷⁾.

Par contre, la circonstance que le créancier soit privilégié ou chirographaire, que son droit de créance ait une source contractuelle ou extracontractuelle ou encore que son titre soit ou non antérieur à l'acquisition du droit que le débiteur néglige d'exercer n'a aucune importance⁽³⁸⁾.

b. Le débiteur de l'État en matière fiscale et la notion de «redevable»

En ce qui concerne le recouvrement des impôts directs, le premier débiteur de l'État est le «redevable» au sens strict du terme, soit la personne physique ou morale au nom de laquelle une imposition est établie, ou en d'autres termes, la personne dénommée au rôle.

Néanmoins, à la lecture des dispositions du C.I.R. 1992, il appert que le redevable au sens strict du terme, tel que défini ci-avant, n'est pas la seule personne dont le patrimoine puisse faire l'objet de mesures destinées à assurer le recouvrement d'une dette fiscale.

Le C.I.R. 1992 prévoit en effet différentes circonstances dans lesquelles un tiers est solidairement responsable du paiement des impôts enrôlés au nom d'un redevable. Citons les situations suivantes, à titre d'exemples :

- en matière de travaux immobiliers, le commettant qui fait appel à un entrepreneur non enregistré est solidairement responsable du paiement des dettes fiscales de son cocontractant (article 402, §1^{er}, du C.I.R. 1992)⁽³⁹⁾;
- les personnes condamnées comme auteurs ou complices d'infractions aux articles 449 à 452 du C.I.R. 1992 sont tenues solidairement au paiement de l'impôt élué (article 458 du C.I.R. 1992);
- le cessionnaire d'un fonds de commerce est solidairement responsable du paiement des dettes

fiscales du cédant, à concurrence de certaines limites, lorsque le certificat prévu par l'article 442bis du C.I.R. 1992 n'est pas établi;

- plus récemment, en vue de lutter contre les difficultés posées par les sociétés de liquidités, il a été introduit un article 442ter dans le C.I.R. 1992, en vue d'organiser un régime de responsabilité solidaire, dans le chef des cédants d'une telle société, pour le paiement des impôts dus par la société cédée, à concurrence de certaines limites;
- un article 442quater a également été inséré dans le C.I.R. 1992 en vue d'organiser un régime de responsabilité solidaire pour le paiement du précompte professionnel, à charge des dirigeants d'une société ou personne morale, lorsqu'une faute, à laquelle est imputable le défaut de paiement du précompte professionnel, est établie ou présumée en leur chef.

Par ailleurs, outre ces moyens propres au droit fiscal, il convient de ne pas perdre de vue qu'en vertu de dispositions issues du droit commun, certains tiers peuvent également être solidairement tenus au paiement des impôts enrôlés au nom d'un redevable. Par exemple, l'administration pourra poursuivre le paiement de la dette d'impôt établie au nom d'une société à responsabilité illimitée à charge des actionnaires de cette société, dans la mesure où le Code des sociétés prévoit une responsabilité solidaire de ceux-ci pour le paiement des dettes sociales⁽⁴⁰⁾.

Dans les situations qui précèdent, l'administration pourra donc poursuivre le paiement d'impôts enrôlés au nom d'un redevable, non seulement sur le patrimoine de ce dernier, mais également sur le patrimoine de tiers⁽⁴¹⁾.

Selon l'administration, ces tiers pourront faire l'objet de poursuites directes, et le cas échéant, les débiteurs de ces tiers pourront faire l'objet de poursuites indirectes, sur la seule base du titre exécutoire que constitue le rôle établi au nom du rede-

⁽³⁷⁾ Civ., Bruxelles, 7 octobre 1996, *F.7.F.*, 1996, n° 96/241, p. 493.

⁽³⁸⁾ H. DE PAGE et R. DEKKERS, *Traité élémentaire de droit civil belge*, 3^e éd., t. VII, Bruxelles, Bruylant, 1967, t. III, p. 217; P. WÉRY, «L'action oblique et les actions directes», in *La théorie générale des obligations, suite*, Liège, C.U.P., 2002, p. 16. Sous cet aspect, l'action oblique se distingue de l'action paulienne dont l'exercice est subordonné à une condition d'antériorité de la créance.

⁽³⁹⁾ Notons toutefois que depuis la loi-programme du 27 avril 2007, *M.B.*, 8 mai 2007, la solidarité du cocontractant de l'entrepreneur pour le paiement des dettes fiscales de ce dernier ne dépendra plus de son enregistrement mais bien de l'existence, au moment de la conclusion du contrat d'entreprise, de dettes fiscales impayées. La nouvelle réglementation s'applique en principe à partir du 1^{er} janvier 2008.

⁽⁴⁰⁾ Par exemple, les associés (commandités) d'une s.n.c., d'une s.c.s. ou d'une s.c.r.i. sont tenus, personnellement et solidairement, des dettes de la société, en ce compris ses dettes fiscales, en vertu des articles 201, 202 et 352 du Code des sociétés.

⁽⁴¹⁾ Voy. à cet égard G. POPPE, «De invorderingstechnieken van de belastingen : *capita selecta*», in *Fiscaal Praktijkboek 2001-2002, Directe belastingen*, Bruxelles, Ced.Samsom/EHSAL-FHS seminars, 2002, p. 192.

vable au sens strict⁽⁴²⁾. Jusqu'il y a peu, à notre estime, cette position était toutefois discutable⁽⁴³⁾. En effet, en principe, le rôle, tout comme un jugement, ne peut constituer un titre exécutoire qu'à l'égard des personnes qui y sont expressément mentionnées.

Afin de mettre un terme à la controverse quant à la possibilité pour le receveur des contributions directes de mener, sur la base du rôle établi au nom d'une certaine personne, des poursuites à charge d'une autre personne qui n'y est pas nommément désignée, le législateur, à l'instigation de l'administration, a récemment modifié l'article 393 du C.I.R. 1992. Cette disposition compte dorénavant un second paragraphe, qui dispose que «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»⁽⁴⁴⁾.

En conclusion, l'utilisation du terme «redevable» dans son acception stricte de «personne dénommée au rôle» ne permet pas de désigner l'ensemble des débiteurs éventuels d'une dette fiscale.

Dès lors, en matière de recouvrement des impôts, nous nous référerons au terme «redevable» pour désigner la personne au nom de laquelle l'impôt est établi, soit la personne dénommée au rôle, et au terme «débiteur de l'impôt» pour désigner toute personne sur le patrimoine de laquelle cet impôt peut être recouvré⁽⁴⁵⁾.

Il s'ensuit que dans tous les cas où le «débiteur de l'impôt» néglige d'exercer ses droits et actions, de

sorte que le recouvrement de la créance fiscale se trouve compromis, l'administration pourra, au besoin et pour autant que les conditions énoncées par l'article 1166 du Code civil soient satisfaites, exercer les droits et actions de son débiteur en lieu et place de celui-ci, par la voie oblique.

c. Identification des droits et actions du débiteur : pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale?

Sur la base de l'article 319bis du C.I.R. 92, «les fonctionnaires chargés du recouvrement disposent de tous les pouvoirs d'investigation prévus par le C.I.R. 1992 en vue d'établir la situation patrimoniale du débiteur pour assurer le recouvrement des impôts et précomptes dus».

Ainsi, l'administration du recouvrement peut adresser au redevable une demande de renseignements sur la base de l'article 316 du C.I.R. 1992. De même, l'administration peut faire application de son droit d'investigation à l'égard de tiers, conféré par les articles 322 et 323 du C.I.R. 1992. Enfin, en vertu de l'article 327 du C.I.R. 1992, les services administratifs de l'État, y compris les parquets et les greffes des cours et tribunaux, les administrations régionales, communautaires ou locales, ainsi que tous les établissements et organismes publics, sont tenus, lorsqu'ils en sont requis par un fonctionnaire chargé du recouvrement des impôts, de lui fournir tous les renseignements en leur possession.

L'administration chargée du recouvrement dispose donc de pouvoirs d'investigation considérables. La question se pose de savoir si, le cas échéant, ces

(42) Voy. S.P.F. Finances, «Cours de formation professionnelle – Recouvrement», 2003, disponible sur le site de l'administration, www.fisconet.be, n°s 511 à 514 et exemple au n° 509. En ce sens, voy. aussi B. VANERMEN, «Principes inzake invordering van directe belastingen», in E. DIRIX et P. TAELEMAN (éd.), *Fiscaal executierecht*, Anvers, Intersentia, 2003, p. 32.

(43) En effet, à notre sens, cette position est contredite par le texte même de l'article 147, de l'A.R./C.I.R. 1992, selon lequel les poursuites directes visent «les redevables dénommés au rôle ou leurs représentants», tandis que les poursuites indirectes sont dirigées contre les «tiers en vertu du recours autorisé par la loi», c'est-à-dire, à la lecture des articles 164 à 166, de l'A.R./C.I.R. 1992, contre les tiers débiteurs du redevable ou détenteurs de biens appartenant à celui-ci. Par ailleurs, la cour d'appel de Gand a confirmé que les associés d'une s.n.c., personnellement tenus au paiement des dettes de leur société en vertu du droit des sociétés, ne peuvent être poursuivis sur la base du rôle établi à l'égard de leur société, la force exécutoire de ce titre ne pouvant s'étendre aux associés en raison de la personnalité distincte de la société; voy. Gand, 25 octobre 2005, *T.F.R.*, 2006, p. 111 et note F. VANDENBERGHE, «Het kohier als uitvoerbare titel tegen hoofdelijk aansprakelijke derden?». La Cour de cassation estime néanmoins que «la cotisation régulièrement établie au nom d'un époux et portée au rôle rendu 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», Cass., 12 septembre 2003, R.G., n°s C.01.0578.F et C.02.0051.F, disponibles sur le site www.juridat.be.

(44) L'article 393, du C.I.R. 1992 a été ainsi modifié par l'article 66 de la loi-programme du 27 avril 2007, *M.B.*, 8 mai 2007. Cette disposition est entrée en vigueur le 18 mai 2007. Pour la justification apportée à cette modification, voy. l'exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, doc. n° 3058/001, pp. 28-32; concernant les vives critiques adressées à l'encontre de cette modification, voy. l'avis du Conseil d'État n° 42.591, *Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, doc. n° 3058/001, p. 138 ainsi que le rapport fait au nom de la commission des finances et du budget par Mme M.-Ch. Marghem, *Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, doc. n° 3058/015.

(45) Comme nous le verrons dans la seconde partie de cet exposé, le terme «redevable» au sens de l'article 366, du C.I.R. 1992, qui désigne les personnes ayant qualité pour introduire une réclamation fiscale, a selon nous une portée plus large, puisqu'il viserait ici le débiteur effectif de l'impôt.

pouvoirs pourraient être utilisés par l'administration en vue de s'informer des éventuels droits et actions que le débiteur de l'impôt négligerait de mettre en œuvre, afin d'exercer ceux-ci par la voie oblique.

Aux termes de l'article 319*bis* du C.I.R. 1992, les pouvoirs d'investigation peuvent être utilisés « en vue d'établir la situation patrimoniale du débiteur pour assurer le recouvrement des impôts ». Cette disposition vise donc le recouvrement des impôts au sens le plus large. Dès lors, selon nous, cette disposition ne permet pas d'exclure que l'administration du recouvrement puisse faire usage de ses pouvoirs d'investigation en vue de se renseigner sur les droits et actions de son débiteur négligeant.

2) Créance certaine et exigible

a. Principes

Le créancier qui entend exercer l'action oblique devra prouver la réalité et l'exigibilité de la créance qu'il détient à l'encontre de son débiteur inactif. Son titre doit être certain, actuel, non conditionnel et non à terme⁽⁴⁶⁾. Il ne peut *a fortiori* s'agir d'un simple droit éventuel distinct. Il est par contre admis que cette créance ne doit pas nécessairement être liquide⁽⁴⁷⁾. Il n'est par ailleurs pas requis que le créancier soit en possession d'un titre exécutoire.

La date et le montant de la créance dont dispose le créancier agissant sont également des paramètres indifférents à l'exercice de l'action oblique. Cela s'explique par le fait que le mécanisme de l'action oblique a pour vocation principale de protéger les intérêts de l'ensemble des créanciers du débiteur intermédiaire, et non uniquement ceux du créancier agissant. Cet intérêt commun est bien évidemment de rapatrier et de conserver l'ensemble des biens dont le débiteur dispose au jour de l'introduction de l'action oblique et non pas seulement

ceux dont la date d'acquisition est postérieure à celle de la créance du demandeur à l'action.

Soulignons encore qu'outre les caractéristiques de la créance qu'il détient à l'encontre de son propre débiteur, le créancier agissant sur la base de l'article 1166 du Code civil devra établir la réalité, l'exigibilité et la liquidité de la créance que ce débiteur inactif détient à l'encontre de son propre débiteur. Ainsi, un créancier ne saurait logiquement exercer, par la voie oblique, l'action appartenant à son débiteur lorsque celui-ci a déjà reçu le paiement de sa créance⁽⁴⁸⁾.

b. Certitude et exigibilité de la créance fiscale

Il découle de ce qui précède que l'État ne pourra exercer les droits ou actions de son débiteur par la voie oblique que si la créance fiscale qu'il détient à son encontre est certaine et exigible. Quand peut-on considérer l'imposition établie comme une créance certaine et exigible? Dans quelle mesure la créance conserve-t-elle ces qualités en cas de contestation de l'imposition? Nous examinons successivement ces deux questions.

1 Établissement de l'impôt

Si la dette en matière d'impôts sur les revenus naît de la loi budgétaire ou de la loi de finance⁽⁴⁹⁾, elle n'acquiert cependant une existence formelle que par le fait de l'établissement régulier de l'impôt dans les délais légaux, conformément aux lois fiscales organiques⁽⁵⁰⁾.

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 ou en vertu d'un rôle rendu exécutoire (article 138 de l'A.R./C.I.R. 1992). Dès lors, deux catégories d'impôts directs sont à distinguer.

⁽⁴⁶⁾ Comm. Liège, 1^{er} octobre 1997, *Bull. contr.*, 1999, p. 1856. Pour une illustration, voy. Bruxelles, 21 avril 2006, *J.T.*, 2007, p. 156. La question se pose encore de savoir si c'est au moment de l'introduction de l'action ou au moment où le juge statue sur cette action que la créance du demandeur devra revêtir les qualités mentionnées ci-dessus. Une tentative de réponse à cette question, peu abordée dans la doctrine, nous est donnée par la cour d'appel de Liège qui a jugé que « ce serait ajouter au texte de l'article 1166 du Code civil, au détriment d'une saine administration de la justice, que d'exiger que la créance soit non contestée au moment de l'intentement de l'action; qu'il suffit qu'au moment où le juge devra faire droit à l'action oblique, la créance du moteur de l'action soit constatée et consacrée » (Liège, 14 janvier 1961, *Pas.*, 1961, p. 238). Précisons encore que, dans un certain nombre de cas, l'insolvabilité avérée du débiteur entraîne la déchéance du terme, ce qui règle la question de l'exigibilité de la créance.

⁽⁴⁷⁾ Il est en effet inutile d'exiger que la créance soit liquide, c'est-à-dire non contestée quant à son montant, puisqu'il est admis que le créancier agissant par la voie oblique pourra en toute hypothèse réclamer au profit de son débiteur une condamnation d'un montant supérieur à celui de sa propre créance.

⁽⁴⁸⁾ Cass., 9 juillet 1953, *Pas.*, 1953, I, p. 911. À notre sens, ces conditions devront quant à elles être remplies dès l'introduction de l'action oblique, à défaut de quoi on ne pourrait raisonnablement reprocher au débiteur intermédiaire sa négligence.

⁽⁴⁹⁾ Cass., 18 février 1958, *Pas.*, 1958, I, p. 661.

⁽⁵⁰⁾ Cass., 20 décembre 1985, *Pas.*, 1986, I, p. 521.

La première catégorie comprend les impôts à percevoir obligatoirement par voie de rôle, soit l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés et le précompte immobilier (article 304, §1^{er}, alinéa 3, du C.I.R. 1992). Ces impôts sont exigibles à la date à laquelle le rôle a été rendu exécutoire. Cependant, ils ne doivent être payés que dans les deux mois à dater de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle (article 413, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 1992). Dès lors, en ce qui concerne ces impôts, on considérera que l'État détient une créance certaine et exigible deux mois après l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle.

La seconde catégorie comprend les impôts qui ne sont portés au rôle que s'ils ne sont pas acquittés dans les délais prévus, soit le précompte mobilier et le précompte professionnel (article 304, §1^{er}, alinéa 2, du C.I.R. 1992). Ces impôts, qui font l'objet de déclarations établies par les débiteurs de ces revenus, sont exigibles en raison de l'attribution ou du paiement des revenus mobiliers (article 267, du C.I.R. 1992) ou professionnels (article 273, du C.I.R. 1992). Néanmoins, ces impôts ne doivent être payés que dans les délais prescrits par les alinéas 1^{er} et 2 de l'article 412, du C.I.R. 1992. Dès lors, en ce qui concerne ces impôts, on considérera que l'État détient une créance certaine et exigible lorsque le délai prévu pour le paiement de ceux-ci est écoulé.

Il convient en outre de rappeler que les impôts et précomptes doivent être payés sans délai, pour leur totalité, lorsque «les droits du Trésor sont en péril» (article 413, alinéa 2, du Code). Dans ce cas, la créance fiscale devient immédiatement certaine et exigible, et partant, l'action oblique pourra être immédiatement exercée, sans qu'il ne soit nécessaire d'attendre l'expiration du délai de deux mois suivant l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle, ou du délai prévu pour le paiement du précompte mobilier ou professionnel.

Enfin, à l'égard des tiers tenus solidairement au paiement des dettes fiscales enrôlées ou établies au nom du redevable, la créance de l'État acquiert un caractère certain et exigible conformément aux règles décrites ci-avant. En effet, la solidarité dans le paiement de la dette fiscale naît de la seule réunion des conditions légales dans le chef du tiers⁽⁵¹⁾.

2 Contestation de l'imposition établie

L'article 409, du C.I.R. 1992 prévoit qu'«en cas de réclamation portant sur les impôts directs, de demande de dégrèvement visée à l'article 376 du C.I.R. 1992 ou d'action en justice, l'imposition contestée peut faire l'objet pour le tout, de saisies conservatoires, de voies d'exécution ou de toute autre mesure destinée à en garantir le recouvrement».

Le principe veut donc qu'en cas de réclamation, la créance d'impôt reste certaine et exigible. Il s'ensuit que l'introduction d'une réclamation ou d'une action judiciaire en vue de contester l'imposition établie ne constituera jamais un obstacle à la mise en œuvre par l'État de l'action oblique en vue de recouvrer l'impôt.

L'article 410, du C.I.R. 1992 ajoute néanmoins que l'imposition contestée n'est considérée comme une dette liquide et certaine que dans la mesure où elle n'excède pas la partie dite «incontestablement due» de l'imposition, celle-ci étant fixée de la manière décrite par cette disposition.

Néanmoins, la réduction de la dette fiscale certaine et liquide à la partie incontestablement due n'aura, en principe, aucune incidence sur l'exercice de l'action oblique, étant donné que la recevabilité de celle-ci n'est pas conditionnée par l'importance de la créance. Cela justifie d'ailleurs, comme nous l'avons vu ci-avant, que le créancier agissant sur la base de l'action oblique puisse postuler la condamnation au paiement à son débiteur d'un montant supérieur à celui de sa propre créance.

À notre sens, il n'est fait exception à ce qui précède que dans les cas où la partie incontestablement due de la dette d'impôt est fixée à un montant nul. En effet, dans ce cas, il n'y a, temporairement du moins, plus de créance certaine et exigible.

Quant aux recours judiciaires, l'article 377, du C.I.R. 1992 précise que «les délais d'opposition, d'appel et de cassation, ainsi que l'opposition, l'appel et le pourvoi en cassation sont suspensifs de l'exécution de la décision de justice». Il s'ensuit que, dans la mesure où une partie de l'imposition établie est considérée comme incontestablement due sur la base de l'article 410, du C.I.R. 1992, il subsiste une dette certaine et exigible aussi longtemps que celle-ci n'est pas mise à néant par une décision coulée en force de chose jugée. L'exercice des voies de recours judiciaires contre l'imposition établie n'a donc, en principe, aucune incidence sur l'exercice de l'action oblique.

⁽⁵¹⁾ Notons bien que la question du caractère certain et exigible de la créance envers le tiers est étrangère à celle de l'existence d'un titre exécutoire contre ce tiers. À cet égard, le Code dispose, depuis la récente modification de l'article 393, que «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».

3) Inaction du débiteur

L'exercice de l'action oblique suppose l'inertie du débiteur. C'est parce que le débiteur néglige d'exercer ses droits que son créancier se voit reconnaître le privilège d'agir à sa place.

Cette inaction peut trouver indifféremment sa cause dans la négligence du débiteur, sa volonté de nuire aux intérêts de ses créanciers, sa maladie, son vieil âge, ou toute autre raison⁽⁵²⁾.

Il résulte de cette exigence d'inertie que l'action oblique sera frappée d'irrecevabilité si le débiteur intermédiaire décide d'assigner lui-même son débiteur, ou de reprendre l'instance en cours⁽⁵³⁾.

Le tribunal de première instance de Gand a rappelé ces principes en déclarant irrecevable l'action oblique intentée par l'État belge à l'encontre du débiteur d'une personne morale en faillite à l'égard de laquelle l'État belge détenait une créance fiscale. Le tribunal a en effet constaté que le liquidateur de cette société faillie avait pris des mesures de poursuite contre le débiteur de celle-ci avant l'intentement de l'action oblique par l'État belge, de sorte que cette société ne pouvait être qualifiée d'«inactive»⁽⁵⁴⁾.

4) Atteinte aux intérêts du créancier

Comme le soulignait A. Fettweis, «chaque fois que l'action tend à la reconnaissance d'un droit subjectif et qu'elle est exercée par le titulaire de ce droit (qui, de ce fait, a qualité pour agir), la qualité coïncide alors avec la justification d'un intérêt personnel et direct. La distinction (et d'ailleurs) le problème surgit ou peut apparaître lorsque l'action est

intentée par une personne distincte du titulaire du droit subjectif, notamment lorsque l'action est exercée par un tiers, autorisé par la loi à agir à son avantage personnel et en lieu et place de son débiteur (...)»⁽⁵⁵⁾.

Tel est bien évidemment le cas lorsqu'il s'agit d'exercer le droit d'un tiers par la voie oblique.

Compte tenu du silence de l'article 1166 du Code civil sur cette question, c'est vers la jurisprudence et la doctrine qu'il faut se tourner pour définir les critères qu'il convient d'appliquer pour évaluer l'intérêt du créancier agissant.

Ceux-ci nous apprennent que l'action laissée pour morte par le débiteur négligent ne pourra être mise en œuvre par son créancier qu'à la condition que cela soit nécessaire pour éviter une atteinte à ses droits. Ainsi, l'action oblique ne sera généralement admise que si le débiteur intermédiaire est insolvable de sorte qu'il est nécessaire que le créancier se trouve un autre débiteur⁽⁵⁶⁾. En d'autres mots, l'intérêt du créancier fera probablement défaut si, indépendamment des droits et actions que le débiteur n'exerce pas, celui-ci est notoirement solvable⁽⁵⁷⁾.

En outre, le créancier n'aurait aucun intérêt à faire rentrer dans le patrimoine de son débiteur, par la voie oblique, des biens par nature insaisissables⁽⁵⁸⁾.

De même, la jurisprudence et la doctrine majoritaires considèrent que le créancier n'a plus d'intérêt à exercer l'action oblique lorsque le débiteur intermédiaire est tombé en faillite. Dans cette hypothèse, c'est en effet au curateur seul qu'il appartient d'agir⁽⁵⁹⁾.

⁽⁵²⁾ Trib. trav. Charleroi, réf., 31 mai 1996, *J.L.M.B.*, 1996, III, p. 1249.

⁽⁵³⁾ Trib. trav. Mons, 14 septembre 1989, *J.L.M.B.*, 1990, I, p. 638; Cass., 26 juin 1984, *R.W.*, 1984-1985, col. 1302 et note; Cass., 26 juin 1984, *J.T.*, 1985, p. 375.

⁽⁵⁴⁾ Civ. Gand, 24 octobre 2002, *R.G.C.F.*, 2003/3, p. 51.

⁽⁵⁵⁾ A. FETTWEIS, *Manuel de procédure civile*, 2^e éd., Faculté de droit de Liège, 1987, p. 48 tel que cité par Trib. trav. Mons, 20 avril 2006, disponible sur le site www.juridat.be.

⁽⁵⁶⁾ Mons, 29 mars 1983, *R.R.D.*, 1984, p. 23; Bruxelles, 21 avril 2006, *J.T.*, 2007, p. 156.

⁽⁵⁷⁾ H. DE PAGE et R. DEKKERS, *Traité élémentaire de droit civil belge*, 3^e éd., t. VII, Bruxelles, Bruylant, 1967, t. III, p. 216. Voy. également Trib. trav. Charleroi, réf., 31 mai 1996, *J.L.M.B.*, 1996, III, p. 1249. Après avoir constaté qu'il est probable que les pensionnaires d'un home présentent des garanties suffisantes de solvabilité, le tribunal du travail de Charleroi a rappelé dans un intéressant jugement du 31 mai 1996, que les tribunaux apprécient souverainement l'intérêt du créancier à agir et a décidé en l'espèce que cet intérêt était suffisant dans le chef d'une maison de repos agissant par la voie oblique contre l'I.N.A.M.I.

⁽⁵⁸⁾ Voy. toutefois la pertinente remarque de B. STAECK, H. ROLAND et L. BOYER, *Obligations*, 3, «Régime général», 4^e éd., Paris, Litec, 1992, pp. 307-308. Dans le même sens, voy. J. Ghestin, M. Billiau et G. Loiseau qui critiquent cette remarque traditionnelle en soulignant que «le créancier a un intérêt indirect à faire réintégrer des biens insaisissables dans le patrimoine de son débiteur : cela permet en effet d'épargner ses autres biens, saisissables ceux-là, qui seraient autrement utilisés et échapperaient aux créanciers. De plus, il faut avoir à l'esprit qu'un bien insaisissable peut perdre ultérieurement ce caractère (...)». J. GHESTIN, M. BILLIAU et G. LOISEAU, *Le régime des créances et des dettes*, Paris, L.G.D.J., 2005, p. 787.

⁽⁵⁹⁾ Civ. Verviers, 17 février 1888, *Pas.*, 1886, III, p. 25; H. DE PAGE et R. DEKKERS, *Traité élémentaire de droit civil belge*, 3^e éd., t. VII, Bruxelles, Bruylant, 1967, t. III, p. 216; P. VAN OMMESSLAGHE, «Examen de jurisprudence (1968-1973) – Les obligations (suite)», *R.C.J.B.*, 1975, p. 692; P. WERY, «L'action oblique et les actions directes», in *La théorie générale des obligations, suite*, Liège, C.U.P., 2002, p. 16. Ensuite de la clôture de la faillite pour insuffisance d'actif, le créancier retrouve cependant un intérêt à intenter l'action oblique. Civ. Bruxelles, 4 octobre 1991, *J.T.*, 1992, p. 251; S. STIJNS, D. VAN GERVEN et P. WERY, «Les obligations», *J.T.*, 1996, n° 170.

Les cours et tribunaux apprécient souverainement l'intérêt du créancier à agir, sur la base des éléments de fait et de droit qui leur semblent pertinents.

À titre d'exemple, le tribunal de commerce de Liège a jugé que le créancier avait un intérêt à mettre en œuvre, par la voie oblique, les droits de son débiteur en soulignant que : «les poursuites engagées en vain par l'État démontrent l'insolvabilité du débiteur dont l'origine et l'absence de siège social en Belgique sont à elles seules de nature à justifier de sérieuses craintes quant à sa solvabilité»⁽⁶⁰⁾.

Par contre, la cour d'appel de Liège a jugé dans une autre affaire que le tribunal de première instance ne pouvait considérer que le débiteur de l'État belge subissait une atteinte à ses intérêts sur le simple constat que «certes, l'État est toujours présumé solvable mais que tout le monde sait que si on est certain d'être payé par l'État, on ne sait jamais quand... ce débiteur n'ayant pas l'habitude de payer rapidement...»⁽⁶¹⁾.

D. Champ d'application de l'action oblique

Aux termes de l'article 1166 du Code civil, «les créanciers peuvent exercer tous les droits et actions de leur débiteur, à l'exception de ceux qui sont exclusivement attachés à la personne».

Deux questions se posent quant au champ d'application de cette disposition : quels sont tout d'abord les créanciers visés par l'article 1166 du Code civil, et quels sont ensuite précisément les droits et ac-

tions que ceux-ci sont autorisés à exercer en lieu et place de leur débiteur inactif?

1) Droits et actions du débiteur

Le créancier qui agit par la voie oblique exerce les droits dont son débiteur, à qui il reproche son incurie, est le titulaire⁽⁶²⁾. Il s'agit donc de rapatrier matériellement dans le patrimoine du débiteur les droits dont il dispose déjà.

L'action oblique doit nécessairement être intentée par le créancier au nom de son débiteur. Comme nous l'avons vu, le créancier ne dispose en effet pas, par le biais de l'action oblique, du droit d'obtenir une condamnation à son profit personnel⁽⁶³⁾.

Il lui est en outre interdit d'exercer, par la voie oblique, les actions appartenant au débiteur de son débiteur⁽⁶⁴⁾.

La cour d'appel de Mons a jugé que l'obligation pour le créancier de réclamer une condamnation au profit de son débiteur inactif et non à son propre profit relève des conditions de recevabilité de l'action de sorte qu'elle s'apprécie à la date de la citation introductive d'instance⁽⁶⁵⁾. Sur cette base, la Cour qualifie d'irrecevable l'action fondée sur l'article 1166 du Code civil mais qui, à la lecture de la citation introductive d'instance, tendait uniquement à obtenir une condamnation au profit personnel du créancier demandeur et ce, même si ultérieurement, en termes de conclusions, ce créancier a reformulé sa demande en une condamnation au profit de son débiteur⁽⁶⁶⁾.

⁽⁶⁰⁾ Comm. Liège, 1^{er} octobre 1997, *Bull. contr.*, 1999, p. 1856.

⁽⁶¹⁾ Liège, 5 juin 1998, *J.L.M.B.*, 1999, I, p. 450.

⁽⁶²⁾ Ainsi, le créancier ne peut exercer que les droits et actions dont son débiteur dispose encore. Voy. Civ., Bruxelles, 7 octobre 1996, *F.J.F.*, 1996, n° 96/241, p. 493. Sur la distinction, assez théorique, entre les droits et actions d'une part et «les options et simples facultés», d'autre part, voy. H. DE PAGE et R. DEKKERS, *Traité élémentaire de droit civil belge*, 3^e éd., t. VII, Bruxelles, Bruylant, 1967, t. III, p. 213.

⁽⁶³⁾ Liège, 28 juin 2002, *www.juridat.be*. Dans cette affaire, les appelants (maîtres de l'ouvrage) demandent la réparation du préjudice qu'ils ont subi en raison des vices et malfaçons affectant la construction de leur immeuble. Dans ce contexte, ils entendent notamment exercer par la voie oblique le recours en garantie dont dispose l'entrepreneur failli à l'encontre de son sous-traitant en raison de la mauvaise exécution de certains travaux qui lui avaient été confiés. Après avoir constaté que la curatelle chargée de la faillite de l'entrepreneur s'abstenait volontairement de diligenter une procédure dans la mesure où le solde des factures à récupérer était inférieur au montant du dommage subi par les appelants, le juge déclare recevable et fondée l'action oblique intentée par ces derniers mais rappelle à juste titre que «le maître de l'ouvrage ne dispose pas par le biais de l'action oblique du droit d'obtenir une condamnation à son profit et donc d'exiger que le paiement de celle-ci se fasse directement entre ses mains». Voy. également Civ. Bruxelles, 6 novembre 2001, n° 99/11.798/A, disponible sur *www.fiscalnetfr.be*; Civ. Bruxelles, ch. sais., 7 septembre 2001, *J.T.*, 2002, p. 390; Mons, 10 janvier 2000, *R.G.A.R.*, 2001, n° 13434; Civ. Bruxelles, 12 novembre 1999, *www.juridat.be*; Liège, 15 juin 1995, *R.R.D.*, 1995, p. 292 et note de P. WÉRY, «Observations sur l'action oblique». La cour d'appel de Liège insiste dans cette décision, en parlant du créancier agissant, sur le fait que «(...) la loi n'entend pas le protéger en tant que tel, sa protection n'étant assurée qu'indirectement, dans la mesure où son intérêt est de faire valoir les droits dont son débiteur se désintéresse»; Civ. Bruxelles, 5 janvier 1995, *Bull. ass.*, 1995, p. 300; Bruxelles, 5 décembre 1991, *J.L.M.B.*, 1993, I, p. 74; Bruxelles, 7 novembre 1968, *Pas.*, 1969, p. 30.

⁽⁶⁴⁾ Cass., 14 mars, 1946, *Pas.*, 1946, p. 103.

⁽⁶⁵⁾ Mons, 10 janvier 2000, *R.G.A.R.*, 2001, n° 13434.

⁽⁶⁶⁾ Voy. dans le même sens Liège, 5 juin 1998, *J.L.M.B.*, 1999, I, p. 450.

En outre, comme nous l'avons déjà souligné, dans la mesure où le créancier agissant ne fait que mettre en mouvement l'action de son débiteur, il pourra réclamer au profit de celui-ci une condamnation d'un montant supérieur à celui de sa propre créance⁽⁶⁷⁾.

2) Exception : droits exclusivement attachés à la personne du débiteur

a. Principes

Le Code civil prévoit expressément en son article 1166 que «les créanciers peuvent exercer tous les droits et actions de leur débiteur, à l'exception de ceux qui sont exclusivement attachés à la personne».

Que faut-il entendre par «les droits et actions exclusivement attachés à la personne du débiteur»?

La doctrine et la jurisprudence nous enseignent que ces «droits et actions» comprennent les actions extrapatrimoniales relatives à l'état des personnes et les actions patrimoniales dans lesquelles l'intérêt moral domine l'intérêt pécuniaire⁽⁶⁸⁾. Ainsi, un droit ou une action est exclusivement attaché à la personne du débiteur lorsque son exercice implique «nécessairement une appréciation personnelle d'ordre moral de leur titulaire»⁽⁶⁹⁾. L'exercice de ce type de droit est donc à juste titre laissé à la seule appréciation du débiteur qui en est le titulaire.

Certains exemples paraissent évidents. Ainsi, il n'est pas contestable que les actions en divorce, en désaveu, en nullité de mariage ou en contestation

d'état, mettent en œuvre des droits «exclusivement attachés à la personne du débiteur» et ce, même si l'exercice de certaines d'entre elles est susceptible d'avoir des répercussions pécuniaires importantes sur le patrimoine du débiteur, gage de ses créanciers⁽⁷⁰⁾.

Il est également constant que l'action en réparation du dommage moral a pour objet un droit «attaché à la personne» au sens de l'article 1166 du Code civil. La solution inverse s'impose par contre lorsqu'il s'agit de réclamer l'indemnisation du préjudice matériel dont souffre la victime à la suite des blessures dont elle est atteinte et de l'incapacité de travail qui en résulte⁽⁷¹⁾.

Dans un même ordre d'idées, l'obligation alimentaire est jugée comme une action personnelle au créancier d'aliments avec pour conséquence que les créanciers de celui qui a droit à des aliments ne peuvent les réclamer au nom de leur débiteur⁽⁷²⁾.

À l'inverse, le tribunal du travail de Charleroi a considéré, dans une ordonnance prononcée le 31 mai 1996, que «la prestation sociale qui est, en définitive, visée pour obtenir l'assistance dans les actes de la vie journalière est de nature patrimoniale et n'est pas exceptée de l'action oblique prévue par l'article 1166»⁽⁷³⁾.

De même, l'action en réduction de la donation mue par l'héritier réservataire ne fait pas partie des actions exclues du champ d'application de l'article 1166 du Code civil et peut donc être mise en mouvement par le créancier de celui-ci⁽⁷⁴⁾.

⁽⁶⁷⁾ Liège, 28 juin 1991, *R.R.D.*, 1992, p. 226.

⁽⁶⁸⁾ Civ. Mons, 6 septembre 2000, *Rev. not. belge*, 2001, p. 57; P. WÉRY, «L'action oblique et les actions directes», in *La théorie générale des obligations, suite*, Liège, C.U.P., 2002, p. 16.

⁽⁶⁹⁾ J. GHESTIN, M. BILLIAU et G. LOISEAU, *Le régime des créances et des dettes*, Paris, L.G.D.J., 2005, p. 797.

⁽⁷⁰⁾ Cass., 15 février 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 694.

⁽⁷¹⁾ Liège, 28 juin 1991, *R.R.D.*, 1992, p. 226.

⁽⁷²⁾ Civ. Mons, 13 mars 2001, *J.L.M.B.*, 2001, III, pp. 1353-1357 et note de J. SACE. Le tribunal de première instance de Bruxelles a pour sa part jugé que la révocation d'une donation entre époux est également une action patrimoniale où l'intérêt moral domine et donc attachée exclusivement à la personne du débiteur et que le créancier ne peut prétendre exercer à sa place. Civ. Bruxelles, 4 mars 1965, *J.T.*, 1965, p. 603.

⁽⁷³⁾ Trib. trav. Charleroi, réf., 31 mai 1996, *J.L.M.B.*, 1996, III, p. 1249. En l'espèce, une maison de repos s'était vue reconnaître le droit d'exercer une action oblique en vue de faire rentrer ces prestations dans le patrimoine de ses pensionnaires qui étaient aussi ses débiteurs. Cette ordonnance a été confirmée par un arrêt de la cour du travail de Mons, du 20 avril 2006 (www.juridat.be) qui a toutefois considéré, sur ce point particulier, que, compte tenu de l'existence de dispositions particulières en matière de sécurité sociale, «il est inutile d'examiner la possibilité d'action des maisons de repos au travers du seul article 1166, du Code civil relatif à l'action oblique». Voy. également Civ. Bruxelles, 29 novembre 1999, *R.W.*, 2000-2001, p. 135 qui précise pour sa part que dans la mesure où le bénéficiaire a atteint l'âge de la pension, une saisie exécutoire sur un compte d'épargne pension est possible, de sorte que son créancier pourra tenter l'action oblique en vue de demander, au nom de son bénéficiaire, les avoirs du compte d'épargne-pension que celui-ci néglige de réclamer.

⁽⁷⁴⁾ Civ. Mons, 6 septembre 2000, *Rev. not. belge*, 2001, p. 57. Le tribunal de première instance de Mons précise que dans cette hypothèse, le créancier exerçant l'action oblique en lieu et place de son débiteur, héritier réservataire, sera lui-même considéré comme ayant cause au sens de l'article 921, du Code civil.

Le tribunal de première instance de Gand nous fournit un autre exemple d'action ne pouvant pas être considérée comme «exclusivement attachée à la personne du débiteur» en décidant que le créancier d'un copartageant peut exiger, par le biais de l'action oblique, la liquidation-partage de la communauté conjugale et de la succession du prédécédé qui revient à son débiteur, dans la mesure où il s'agit d'exercer les droits patrimoniaux de son débiteur inactif. Civ. Gand, 9 novembre 2004, *T.G.R.*, 2004, p. 350.

Dans les situations moins évidentes, les cours et tribunaux apprécieront souverainement, selon l'intensité de l'intérêt moral en présence, s'ils estiment qu'un droit peut ou non être exercé par le créancier de son titulaire.

b. Le droit de réclamation est-il exclusivement attaché à la personne du débiteur?

Lorsque l'État exerce un droit ou une action du débiteur de l'impôt par la voie oblique, les principes édictés ci-avant trouvent pleinement à s'appliquer. La recevabilité de l'action oblique de l'État dépendra de la nature du droit ou de l'action du débiteur de l'impôt. La limitation de l'exercice de l'action oblique aux droits et actions qui ne sont pas exclusivement attachés à la personne du débiteur n'appelle donc à aucun commentaire particulier dans une telle hypothèse.

À l'inverse, la situation dans laquelle un créancier exerce, par la voie oblique, le droit que possède son débiteur d'introduire une réclamation contre l'imposition établie, soulève la question de savoir si ce droit ainsi que, le cas échéant, l'action judiciaire en matière fiscale, sont à considérer comme des droits et actions exclusivement attachés à la personne du débiteur.

Il convient d'envisager cette question dans un contexte plus général. En effet, plusieurs raisons peuvent être avancées pour refuser l'exercice du droit de réclamation par la voie oblique, raisons que nous nous attacherons à commenter plus en détail dans la seconde partie de cet exposé. On se contentera, pour le moment, de signaler que, selon la jurisprudence traditionnelle, l'action en réclamation n'appartient qu'à celui au nom duquel l'imposition est établie, à l'exclusion de ses créanciers.

Néanmoins, nous verrons également que les motifs qui ont pu fonder cette position ne sont, à notre sens, plus défendables aujourd'hui.

Ainsi, après avoir constaté que la loi fiscale ne contient pas de disposition dérogatoire à l'article 1166 du Code civil, la cour d'appel de Bruxelles a admis qu'en sa qualité de créancière d'aliments, l'épouse divorcée d'un contribuable au nom duquel une cotisation avait été enrôlée intervienne à la cause, sur la base de la disposition précitée, pour diligenter les

droits de son ex-époux resté inactif depuis le dépôt de son recours⁽⁷⁵⁾.

E. Effets de l'action oblique

Nous avons déjà eu plusieurs occasions de préciser qu'en exerçant l'action oblique, le créancier ne fait que mettre en mouvement, par son initiative personnelle, l'action de son débiteur lui-même. Plusieurs conséquences importantes résultent de ce constat.

1) Bénéfice de l'action oblique

Le créancier agissant sur la base de l'article 1166 du Code civil ne peut postuler aucune condamnation à son profit personnel dans la mesure où ce sont les droits et actions de son débiteur qu'il exerce par la voie oblique, et non les siens.

C'est également pour cette raison que, comme nous l'avons vu, le créancier agissant n'est pas limité, dans son action oblique, par le montant de la créance qu'il détient à l'encontre de son débiteur.

2) Concours des créanciers

Le bénéfice de l'action oblique tombe directement dans le patrimoine du débiteur, venant ainsi grossir l'assiette du gage général de ses créanciers sans que le créancier agissant ne puisse jamais exiger que le paiement se fasse directement entre ses mains⁽⁷⁶⁾. Le créancier poursuivant devra donc subir le concours des autres créanciers éventuels de son débiteur, au risque d'être primé par ceux-ci s'ils sont privilégiés⁽⁷⁷⁾. Il ne peut en aucun cas demander une condamnation à son profit personnel, même à concurrence du montant de sa créance. C'est en ce sens que l'on qualifie parfois l'action oblique d'«individuelle dans son exercice mais collective dans ses effets»⁽⁷⁸⁾.

Sous cet aspect, le recours à l'action oblique paraît beaucoup moins intéressant que le recours à d'autres mécanismes juridiques proches, mais nettement plus efficaces tels que la saisie-arrêt ou l'action directe.

Ce désavantage semble toutefois moins évident lorsque le créancier agissant par la voie oblique est l'État dans la mesure où celui-ci est «un créancier

⁽⁷⁵⁾ Bruxelles, 4 février 2000, *J.L.M.B.*, 2000, I, p. 647.

⁽⁷⁶⁾ Liège, 28 juin 2002, *www.juridat.be*; Liège, 24 juin 1998, *R.G.D.C.*, 1999, p. 409. Il s'agit d'une des différences essentielles entre ce mécanisme et celui de l'action directe.

⁽⁷⁷⁾ Liège, 15 juin 1995, *R.R.D.*, 1995, p. 292, et note P. WÉRY, «Observations sur l'action oblique».

⁽⁷⁸⁾ J. GHESTIN, M. BILLIAU et G. LOISEAU, *Le régime des créances et des dettes*, Paris, L.G.D.J., 2005, p. 766.

privilegié et qu'il bénéficie donc en première ligne de l'accroissement de l'avoir social»⁽⁷⁹⁾.

En effet, s'il est admis que le fisc, en tant que créancier ordinaire, est soumis à la loi du concours, il n'en demeure pas moins que le Trésor public bénéficie, pour le recouvrement des impôts directs et des précomptes, d'un privilège général sur les revenus et les biens meubles de toute nature du redevable. Le privilège grève également les revenus et les biens meubles du conjoint et des enfants de celui-ci, dans la mesure où le recouvrement des impositions peut être poursuivi sur lesdits revenus et biens (article 422, du C.I.R. 1992).

Ce privilège prend rang immédiatement après celui mentionné à l'article 19, 5°, de la loi hypothécaire. Par dérogation, en matière de précompte professionnel et de précompte mobilier, le privilège du Trésor a le même rang que celui qui est visé à l'article 19, 4^oter, de la même loi (article 423, du C.I.R. 1992).

En outre, les impôts directs et les précomptes en principal et additionnels, ainsi que les intérêts et les frais, sont garantis par une hypothèque légale sur tous les biens appartenant au redevable, situés en Belgique, et qui en sont susceptibles, ainsi que sur les biens appartenant au conjoint et aux enfants de celui-ci, dans la mesure où le recouvrement des impositions peut être poursuivi sur lesdits biens (articles 425 et suivants, du C.I.R. 1992).

3) Opposabilité des exceptions

L'action exercée par le créancier agissant par la voie oblique est celle de son débiteur. Il en résulte que le débiteur à l'action oblique peut opposer au créancier toutes les exceptions et moyens de défense qu'il aurait été en droit d'opposer à son propre créancier, ni plus ni moins⁽⁸⁰⁾. Le défendeur à l'action oblique ne pourrait par conséquent opposer au créancier agissant des moyens de défense ou excep-

tions liés aux rapports personnels qu'ils entretiennent entre eux et dont l'invocation supposerait qu'il agisse en son nom propre.

Ainsi, on peut imaginer que le défendeur à l'action oblique oppose au créancier agissant l'exception de nullité, de paiement ou encore de compensation, ou toute autre charge ou exception qui grevait sa dette initiale. *A contrario*, le créancier agissant exerce l'action de son débiteur assortie de toutes les garanties et sûretés dont celui-ci aurait pu se prévaloir à l'encontre du défendeur à l'action oblique.

Le tribunal de première instance de Bruxelles a rappelé ce principe à l'occasion d'un litige dans lequel un sous-traitant agissait par la voie oblique contre le maître de l'ouvrage avec lequel il n'avait aucun lien contractuel, en affirmant que l'article 1166 du Code civil «interdit au demandeur de se prévaloir de ses conditions générales et des stipulations contractuelles initiales inopposables à la défenderesse»⁽⁸¹⁾.

II. Le droit de réclamation peut-il être exercé par la voie oblique?

La doctrine majoritaire considère que l'action en réclamation contre une cotisation établie à charge du redevable n'appartient qu'à celui-ci, à l'exclusion de ses créanciers⁽⁸²⁾.

La jurisprudence classiquement citée à l'appui de cette position affirme tout d'abord que le droit de réclamer est un droit personnel du redevable. Dans un même ordre d'idées, la Cour de cassation prend argument de ce que l'exercice de ce droit pourrait aboutir à l'établissement d'une cotisation supplémentaire. On avance également que la mise en œuvre de ce droit par le biais de l'action oblique ne pourrait être opérée dans le respect du secret professionnel auquel sont tenus les fonctionnaires de l'administration fiscale. À ce dernier point, nous

⁽⁷⁹⁾ M.-A. DELVAUX, «Action oblique en responsabilité, compétence du tribunal de commerce et quitus», obs. sous Civ. Bruges, 8 septembre 2003, *J.D.S.C.*, 2005, p. 163.

⁽⁸⁰⁾ Cass., 5 janvier 1961, *Pts.*, 1961, p. 485; Comm. Liège, 1^{er} octobre 1997, *Bull. contr.*, 1999, p. 1856. Dans cette affaire, le tribunal de commerce de Liège a jugé non fondée l'action oblique exercée par l'État belge contre le maître de l'ouvrage, au nom de son créancier, l'entrepreneur. Le maître de l'ouvrage a en effet soulevé que l'entrepreneur en question ne disposait d'aucun accès à la profession pour les travaux litigieux de sorte que l'exercice de l'activité d'entrepreneur violait l'ordre public. Le contrat conclu entre l'entrepreneur et le maître de l'ouvrage était par conséquent entaché de nullité absolue, ce que ce dernier était en droit d'opposer à l'État belge.

⁽⁸¹⁾ Civ. Bruxelles, 12 décembre 1988, *J.L.M.B.*, 1989, III, p. 1265. Le tribunal appliquera cependant à juste titre les intérêts de retard que l'entrepreneur général aurait été en droit d'exiger au maître de l'ouvrage.

⁽⁸²⁾ J.-P. MAGREMANNE, M. MARLIÈRE, D. LAMBOT et B. DE CLIPPEL, *Le contentieux de l'impôt sur les revenus*, Bruxelles, Kluwer, 2000, pp. 59 et 365; Ch. CARDYN, H.R. DEPRET et M. LOOCKX, *Procédure fiscale contentieuse*, 3^e édition, Bruxelles, Bruylant, 1992, n° 35; J. VAN BESSEN, *Indiening van een bezwaarschrift inzake inkomstenbelastingen*, Fiscale Praktijkstudies 8, 1988, p. 76; P. VAN ORSHOVEN, *Beoordeelbare rechtsbedeling bij geschillen over directe rijksbelastingen*, Anvers, Kluwer, 1987, p. 274 (voy. toutefois la note de bas de page n° 19 qui approuve les critiques doctrinales formulées à l'encontre de cette position).

nous permettrons d'accoler les questions relatives à la protection de la vie privée du débiteur.

Si, à notre sens, aucun de ces arguments ne forme plus véritablement obstacle à l'exercice du droit de réclamation par la voie oblique, ceux-ci constituent néanmoins autant de points d'attention qu'il convient de commenter à la lumière de la jurisprudence récente.

A. Portée du caractère «personnel» du droit de réclamation

1) Sous l'angle du droit civil : le droit de réclamation est-il un droit exclusivement attaché à la personne du débiteur?

La première question qui se pose est celle de savoir si le droit de réclamation constitue un droit exclusivement attaché à la personne du débiteur, au sens de l'article 1166, du Code civil, auquel cas ce droit ne pourrait être mis en œuvre par la voie oblique.

Comme nous l'avons vu, la doctrine et la jurisprudence enseignent que les droits et actions exclusivement attachés à la personne comprennent les actions extrapatrimoniales et les actions patrimoniales dans lesquelles l'intérêt moral prévaut sur l'intérêt pécuniaire.

On conviendra, sans grande difficulté, que le droit de réclamation n'est pas de nature extrapatrimoniale. De même, on ne saurait raisonnablement soutenir que, dans le cadre du droit de réclamation, l'intérêt moral du réclamant prime sur son intérêt pécuniaire⁽⁸³⁾. La cause de l'action en réclamation est la contestation de la dette d'impôt.

Il s'en déduit que la limitation édictée par l'article 1166 du Code civil ne constitue pas, en soi, un obstacle à l'exercice du droit de réclamation sur la base d'une action oblique.

Encore faut-il qu'à cet égard, le droit fiscal ne déroge pas au droit commun.

2) Sous l'angle du droit fiscal : le droit fiscal déroge-t-il à l'article 1166 du Code civil?

Chacun sait que toutes les règles du droit commun sont applicables au droit fiscal *pour autant que* la loi fiscale n'en ait pas décidé autrement⁽⁸⁴⁾.

L'article 366, du C.I.R. 1992 dispose que «le redevable ainsi que son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement» peuvent se pourvoir en réclamation contre le montant de l'imposition établie.

Dans un premier temps, la jurisprudence a considéré, de manière largement majoritaire, que la loi fiscale exclut que le créancier puisse réclamer à la place de son débiteur sur la base de l'article 1166 du Code civil contre les cotisations frappant ce dernier, puisque ses termes formels précisent que seul le redevable jouit de ce droit. La loi fiscale aurait réservé au redevable le droit personnel d'apprécier l'opportunité de présenter une réclamation⁽⁸⁵⁾. Selon cette lecture, le droit fiscal, et plus précisément l'article 366, du C.I.R. 1992, dérogerait donc au droit commun.

Nous pensons néanmoins que cette position n'est plus défendable aujourd'hui. En effet, les évolutions légales et jurisprudentielles qui entourent la notion de «redevable» au sens de l'article 366, du C.I.R. 1992 donnent à penser qu'en faisant usage de ce terme dans les provisions organisant le droit de réclamation, le législateur fiscal n'entendait pas déroger au droit commun, auquel il convient également de se référer pour apprécier la qualité du réclamant (a). Quant au droit personnel de juger de l'opportunité d'introduire une réclamation, il ne s'impose plus avec autant de vigueur dans le cadre légal contemporain (b).

(83) En ce sens, voy. C. DE MEY et P. DE PELSMAEKER, «Le droit de réclamation est-il personnel?», *Jour. prat. dr. fisc.*, 1949, p. 113.

(84) Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, I, p. 218.

(85) Concernant le caractère personnel du droit de réclamation devant le directeur régional, voy. notamment, Anvers, 2 janvier 1995, *Courr. fisc.*, 1995, p. 248, note I. BEHAEGHE; Bruxelles, 9 mars 1955, *Bull. contr.*, 1955, n° 316, p. 294; Bruxelles, 10 juin 1950, *Journ. prat. dr. fisc.*, 1950, p. 310, note J. DE LONGUEVILLE; Gand, 29 juin 1923, *Pas.*, 1924, II, p. 152. Pour un raisonnement identique au sujet de l'ancienne procédure devant la cour d'appel, voy. Cass., 8 janvier 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 513. Voy. toutefois le raisonnement suivi par le tribunal de première instance de Courtrai qui, dans le cadre d'une action en dommages et intérêts formée contre l'administration fiscale par les créanciers chirographaires du redevable, accepte que ceux-ci s'appuient sur le caractère prétendument arbitraire de la cotisation établie d'office, afin de démontrer que l'atteinte au patrimoine du redevable, gage commun de ses créanciers, résulte d'une faute de l'administration. Le tribunal estime qu'étant donné que l'action introduite par les créanciers tend à mettre en cause la responsabilité de l'administration, et non à modifier directement ou indirectement l'imposition établie, c'est surabondamment que la défenderesse invoque contre cette demande le caractère personnel du droit de former réclamation; voy. Civ. Courtrai, 18 mars 1991, *F.f.F.*, 1991, n° 91/167, p. 362.

a. Le titulaire du droit de réclamation est le débiteur effectif de l'impôt

Selon la jurisprudence précitée, les termes formels de la loi fiscale impliqueraient que l'action en réclamation soit réservée au redevable, et donc, ne puisse être exercée par son créancier agissant sur pied de l'article 1166, du Code civil. Il s'agit là d'un argument purement textuel, raccourci auquel on ne peut raisonnablement souscrire.

En effet, en agissant par la voie oblique, le créancier ne prétend aucunement réclamer en son nom propre contre l'imposition établie au nom de son débiteur. Comme nous l'avons vu, l'action oblique permet seulement au créancier d'agir en lieu et place de son débiteur négligeant. En exerçant cette action, le créancier ne fait que mettre en mouvement, par son initiative personnelle, l'action du débiteur lui-même, sans pouvoir tirer aucun bénéfice personnel de cette action.

Dès lors, plutôt que de se borner à constater que le créancier n'est pas un «redevable» de l'impôt au sens de l'article 366, du C.I.R. 1992, il convient de s'interroger sur la question de savoir si la qualité pour agir sur la base de l'article 366, du C.I.R. 1992 s'apprécie strictement au regard de la notion de «redevable», ou si comme nous le pensons, cette disposition n'entrave en rien l'application du droit commun, et notamment de l'article 1166, du Code civil.

Pour répondre à cette question, il nous paraît opportun d'examiner la portée de la notion de «redevable» au sens de l'article 366 du C.I.R. 1992. Eu égard à l'objet de la présente étude, nous nous contenterons d'indiquer certaines étapes choisies de l'évolution légale et jurisprudentielle qu'a connue cette notion.

La position officielle de l'administration consiste à dire que sont des «redevables» au sens de l'article 366, du C.I.R. 1992 uniquement les personnes physiques ou morales reprises dans un rôle exécutoire⁽⁸⁶⁾. L'administration défend donc une vision stricte de la notion de «redevable» au sens de l'article 366 du Code : est seul titulaire du droit de réclamation celui au nom duquel l'imposition est établie.

Dans deux arrêts rendus en 1995, la Cour de cassation s'est prononcée sur le droit d'un conjoint séparé de fait d'introduire une réclamation contre l'im-

position établie au nom de l'autre conjoint, mais recouvrable sur son patrimoine et ses revenus personnels. À cette occasion, la Cour a décidé, sur la seule base de l'article 366 du C.I.R. 1992, que le droit d'introduire une réclamation appartient exclusivement au contribuable. Selon la Cour, ce droit est personnel et ne revient pas à d'autres personnes aux noms desquelles la cotisation n'a pas été enrôlée, même si ces personnes peuvent être tenues au paiement de l'impôt⁽⁸⁷⁾.

La position administrative semblait dès lors confirmée.

C'était toutefois sans compter le point de vue de la Cour constitutionnelle. Dans un arrêt du 27 juin 1996, également rendu dans le cadre d'une affaire concernant le droit de réclamation du conjoint séparé de fait, la Cour a estimé «qu'en excluant le conjoint séparé de fait de la notion de redevable au sens de l'article 366, du C.I.R. 1992, par suite de l'application des règles relatives à l'enrôlement, on prive ce conjoint du droit fondamental de se défendre en matière d'impôts sur les revenus alors que ce droit est garanti, sur la base des mêmes règles, aux conjoints vivants ensemble». La Cour en a conclu que l'article 366, du C.I.R. 1992, tel que rédigé au moment des faits, viole le principe d'égalité «en tant qu'il n'accorde le droit de se pourvoir en réclamation contre une imposition qu'au seul redevable au nom duquel la cotisation est établie, à l'exclusion du conjoint séparé de fait au nom duquel la cotisation n'est pas établie, alors que ce dernier, sur la base de l'article 394, du C.I.R. 1992, est tenu de payer la dette fiscale établie au nom de l'autre conjoint»⁽⁸⁸⁾. Depuis lors, la Cour de cassation s'est également prononcée en ce sens⁽⁸⁹⁾.

Bien que la Cour constitutionnelle ait entendu limiter la portée de son arrêt au droit de réclamation du conjoint séparé de fait – volontairement semble-t-il, puisque la question préjudicielle était rédigée en des termes plus larges – on conçoit mal ce qui empêcherait l'application de ce raisonnement aux autres cas dans lesquels un tiers est tenu personnellement au paiement des dettes fiscales du redevable. En effet, la Cour fonde son raisonnement sur «le droit fondamental de se défendre en matière d'impôts sur les revenus», lequel doit, à notre sens, être garanti à tout débiteur de l'impôt⁽⁹⁰⁾.

⁽⁸⁶⁾ Comm. IR, n° 366/1.

⁽⁸⁷⁾ Cass., 19 mai 1995, *F.J.F.*, 1996, n° 96/16, p. 34.; Cass., 1^{er} décembre 1995, *F.J.F.*, 1996, n° 96/99, p. 225.

⁽⁸⁸⁾ Cour const., 27 juin 1996, n° 39/1996, *F.J.F.*, 1996, p. 459; Cour const., 21 mai 2003, n° 71/2003, *F.J.F.*, 2004, p. 14.

⁽⁸⁹⁾ Cass., 3 mars 2006, *F.J.F.*, 2006, p. 832.

⁽⁹⁰⁾ En ce sens, L. VANHEESWIJCK, «Hoe persoonlijk is het bezwaarrecht in de inkomstenbelastingen?», in *Liber amicorum Jean-Pierre Lagae*, 1998, Diegem, Ced.Samsom, p. 306.

Ce raisonnement semble être confirmé par un arrêt de la Cour de cassation du 16 septembre 2004. Dans cette affaire, le directeur régional avait déclaré irrecevable la réclamation introduite en son nom personnel par l'un des associés d'une société coopérative à responsabilité illimitée, contre deux cotisations à l'impôt des sociétés établies à charge de cette société.

La Cour rappelle tout d'abord qu'en vertu de l'article 141, §3, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (article 352, alinéa 2, du Code des sociétés), l'associé d'une société coopérative à responsabilité illimitée répond personnellement et solidairement des dettes de la société. La Cour décide ensuite «qu'étant tenu personnellement de payer l'imposition établie au nom de la société coopérative, l'associé est redevable de l'impôt, au sens de l'article 366 précité, et a, partant, le droit d'introduire une réclamation contre la taxation enrôlée au nom de cette société»⁽⁹¹⁾.

La Cour de cassation semble ainsi défendre une interprétation plus large de la notion de redevable. Au sens de l'article 366, du C.I.R. 1992, le redevable, c'est-à-dire la personne ayant qualité pour introduire une réclamation en matière fiscale, s'entendrait de tout débiteur de l'impôt.

En effet, cet arrêt implique qu'ont la qualité pour introduire une réclamation, non seulement le redevable dénommé au rôle, ainsi que, depuis l'exercice d'imposition 1999, le conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, mais également toute personne tenue personnellement au paiement de dettes fiscales établies au nom de ce redevable, et ce, tant en vertu des règles fiscales en matière de recouvrement, comme le soutenait déjà la doctrine sur la base de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 27 juin 1996, qu'en vertu de règles issues du droit commun par l'effet desquelles une personne peut être tenue au paiement des dettes fiscales établies au nom d'une autre personne.

Par ailleurs, la dernière modification apportée à l'article 393, §2, du C.I.R. 1992 constitue, à notre sens, une confirmation implicite de ce raisonnement. En effet, cet article dispose dorénavant que «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»⁽⁹²⁾. Suite à cette modification du Code, il semble difficile de soutenir encore que la notion de «redevable» au sens de l'article 366, du C.I.R. 1992 s'entende de la seule personne mentionnée au rôle, à l'exclusion de celles tenues au paiement de la dette d'impôt en vertu du C.I.R. 1992 ou du droit commun, alors qu'il se déduit de l'article 393, du C.I.R. 1992 que la force exécutoire du rôle s'étend à l'ensemble des débiteurs de la dette d'impôt, en dépit du fait que ces personnes ne soient pas reprises au rôle.

À cet égard, les travaux préparatoires indiquent que, «s'agissant d'une contestation relative à l'application d'une loi d'impôt, cette personne non reprise au rôle dispose bien, même en l'absence d'un recours administratif organisé, d'un recours en justice en vue de contester l'imposition qui lui est réclamée»⁽⁹³⁾. Or, au vu de la jurisprudence examinée ci-avant, force est de constater que, s'il est exact que le Code ne prévoit aucun recours administratif spécifique pour les personnes non reprises au rôle et tenues au paiement de la dette d'impôt, le droit de réclamation prévu par l'article 366, du C.I.R. 1992 devrait, néanmoins, leur être ouvert.

En prononçant son arrêt du 16 septembre 2004, la Cour de cassation franchit une étape importante pour la problématique qui nous occupe. En effet, la Cour se réfère expressément à une disposition étrangère au droit fiscal pour apprécier la qualité du réclamant, et partant, pour examiner la recevabilité de la réclamation fiscale. Dès lors, à notre sens, il ne se conçoit plus, sur le plan des principes, de refuser au créancier agissant sur pied de l'article 1166 du Code civil, disposition de droit commun, le droit d'introduire une réclamation, au nom de son débiteur, contre l'imposition établie à charge de ce dernier.

Nous rejoignons ainsi, par le biais de cet examen de la notion de redevable, le constat dressé en 1949 déjà par C. de Mey et P. De Pelsmaeker, pour lesquels l'argument tiré du texte de l'article 366, du C.I.R. 1992 n'était pas déterminant. Selon ces auteurs, «le législateur a songé évidemment, en usant des mots 'les redevables', à l'hypothèse la plus usuelle, au *plerumque fit*. Il est normal que celui qui est l'objet de la cotisation soit aussi le premier intéressé à protester et à se défendre s'il est diligent. Peut-on en déduire que le législateur a entendu, par cette rédaction, réserver exclusivement ce droit

⁽⁹¹⁾ Cass., 16 septembre 2004, *R.G.C.F.*, 2005, p. 55 et *T.F.R.*, 2005, p. 677, note A. MAUS «Het fiscaal bezwaarrecht van derden».

⁽⁹²⁾ Voy. *supra*, point I.C.1.b.

⁽⁹³⁾ Loi-programme du 27 avril 2007, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, n° 3058/001, p. 30.

au redevable intéressé et refuser ce droit à toute autre personne, y eût-elle également un intérêt et ce, en dérogation à l'article 1166, du Code civil, disposition générale et importante, fondamentale même de notre législation? Ce serait aller trop loin à notre avis; cette volonté ne résulte en tout cas pas formellement du texte»⁽⁹⁴⁾.

b. Une conséquence de l'introduction d'une réclamation : l'éventuelle aggravation de la situation fiscale du réclamant

Dans un arrêt du 17 janvier 1956, la Cour de cassation a considéré que le fait que la réclamation puisse aboutir à l'établissement d'un supplément de cotisation suffit pour refuser aux créanciers le droit de l'introduire en lieu et place de leurs débiteurs⁽⁹⁵⁾. Ceci revient à dire que le droit de juger de l'opportunité d'introduire une réclamation est un droit personnel du débiteur de l'impôt car il s'apprécie à l'aune de ses conséquences potentielles sur son propre patrimoine.

Cette position doit être comprise dans le cadre légal de son époque.

Avant l'entrée en vigueur de la loi du 16 mars 1976, le directeur régional saisi d'une réclamation devait examiner la cotisation établie dans son ensemble et soulever d'office tous griefs à l'encontre de celle-ci. Son examen pouvait ainsi le conduire à établir un supplément d'imposition à charge du contribuable. En décidant d'introduire une réclamation, le réclamant prenait donc le risque de voir sa dette fiscale s'alourdir davantage. À suivre le raisonnement de la Cour de cassation, l'existence d'un tel risque justifierait en soi de réserver au seul débiteur de l'impôt la décision d'introduire une réclamation, à l'exclusion de ses créanciers.

La loi précitée a ensuite modifié l'article 375, alinéa 3, du C.I.R. 1992, qui dispose dorénavant qu'il n'est pas permis au directeur d'«établir, par sa décision, un supplément d'imposition ou de réaliser la compensation entre un dégrèvement reconnu

justifié et une insuffisance d'imposition qui aurait été constatée»⁽⁹⁶⁾.

Bien qu'elle ne s'impose plus avec autant de vigueur sous l'empire du droit actuel⁽⁹⁷⁾, la position de la Cour de cassation n'est cependant pas dénuée de toute pertinence. Encore aujourd'hui, l'introduction d'une réclamation peut engendrer, de manière indirecte, une «aggravation» de la situation fiscale du débiteur de l'impôt.

En effet, l'introduction d'une réclamation contre l'impôt ou le supplément d'impôt établi dans le délai ordinaire d'imposition de trois ans prévu par l'article 354, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 1992 entraîne la prolongation de ce délai, sans toutefois que cette prolongation puisse être supérieure à six mois (article 354, alinéa 4, du C.I.R. 1992).

Certains auteurs rappellent judicieusement à cet égard qu'il ne faut pas sous-estimer la collaboration entre les directions régionales et les fonctionnaires taxateurs⁽⁹⁸⁾. La pratique enseigne que les cotisations supplémentaires établies, avant l'entrée en vigueur de la loi du 16 mars 1976, par le directeur statuant sur la réclamation, sont maintenant établies par les fonctionnaires taxateurs, sur la base notamment de l'instruction du dossier conduite par la direction régionale⁽⁹⁹⁾.

À notre estime toutefois, ces considérations sont insuffisantes pour refuser l'exercice du droit de réclamation aux créanciers du débiteur de l'impôt, agissant par la voie oblique.

En effet, de manière générale, l'éventualité d'une «aggravation» de la situation patrimoniale du débiteur en raison de l'exercice d'une action oblique par son créancier est indissociable de cette action.

De plus, dans le cadre de l'action oblique, le créancier et son débiteur partagent un même intérêt, à savoir la préservation du patrimoine de ce dernier. On peut raisonnablement penser que le créancier n'entreprendra pas d'introduire une réclamation s'il sait, ou a de bonnes raisons de croire, que l'introduction d'une telle action comporte un risque

⁽⁹⁴⁾ C. DE MEY et P. DE PELSMACKER, «Le droit de réclamation est-il personnel?», *Jour. prat. dr. fisc.*, 1949, p. 113.

⁽⁹⁵⁾ Cass., 17 janvier 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 478, note de l'avocat général R. Delange.

⁽⁹⁶⁾ Voy. à cet égard J.-P. MAGREMANNE, M. MARLIÈRE, D. LAMBOT et B. DE CLIPPEL, *Le contentieux de l'impôt sur les revenus*, Bruxelles, Kluwer, 2000, p. 240.

⁽⁹⁷⁾ En ce sens, voy. R. VALENTIN, «Le créancier d'un contribuable a-t-il, en matière d'impôt sur les revenus, le droit de réclamer contre une imposition enrôlée à charge de son débiteur, et a-t-il un droit de recours contre une décision directoriale rendue sur la réclamation de celui-ci?», *J.D.F.*, 1986, p. 5.

⁽⁹⁸⁾ Ch. CARDYN, H.R. DEPRET et M. LOOCKX, *Procédure fiscale contentieuse*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 1992, n° 35; J. VAN BESIEEN, *Indiening van een bezwaarschrift inzake inkomstenbelastingen*, Fiscale Praktijkstudies n° 8, Anvers, Kluwer, 1988, p. 76.

⁽⁹⁹⁾ Voy. à cet égard J. VAN BESIEEN, «Verhoging van de aanslag na indiening van een bezwaarschrift – Het relatieve effect van de Wet van 16 maart 1976», *T.F.R.*, 1986, p. 302; R. TOURNICOURT, «Réflexions sur la procédure de réclamation en matière de contributions directes», *R.G.F.*, 1982, p. 226.

matériel de voir le patrimoine de son débiteur s'appauvrir davantage par l'établissement d'une cotisation supplémentaire.

Enfin, sur le plan des principes, on peut s'interroger sur le bien fondé du raisonnement défendu par la Cour de cassation. Par hypothèse, si une cotisation supplémentaire est établie, c'est en raison de ce que, initialement, l'impôt dû n'avait pas été correctement calculé. Dès lors, refuser l'exercice du droit de réclamation au créancier agissant par la voie oblique en arguant de ce que l'administration pourrait, à cette occasion, établir de nouvelles cotisations, reviendrait en substance à privilégier l'intérêt privé du contribuable (la préservation de son patrimoine) par rapport à l'intérêt général (l'exacte perception de l'impôt). Dans l'absolu, ceci nous semble difficilement conciliable avec le caractère public du droit fiscal.

En conclusion, si l'éventualité d'une «aggravation» de la situation patrimoniale du débiteur sera certainement prise en compte par le créancier lorsqu'il appréciera l'opportunité même d'exercer le droit de réclamation de son débiteur par la voie oblique, on ne saurait raisonnablement conclure, sur cette base, à l'irrecevabilité d'une telle réclamation.

3) Conclusion

Selon nous, aucun principe du droit civil ou fiscal ne peut encore fonder aujourd'hui le refus d'accorder au créancier la possibilité de mettre en œuvre le droit de réclamation de son débiteur par la voie oblique⁽¹⁰⁰⁾.

Telle est également la conclusion à laquelle est parvenue la cour d'appel de Bruxelles dans un arrêt du 4 février 2000, déjà cité dans la première partie de cet exposé⁽¹⁰¹⁾.

Dans cet arrêt, la cour considère que l'enrôlement d'une cotisation au seul nom de monsieur, divorcé de son épouse, n'empêche pas madame, dont la créance d'aliments n'est pas contestée, d'agir devant la cour d'appel sur la base de l'action oblique. En effet, «la loi fiscale ne contient pas de dispositions dérogatoires à l'article 1166, du Code civil», de telle sorte que madame, en sa qualité de créan-

cière d'aliments à charge de son ex-époux, peut intervenir à la cause pour diligenter les droits du requérant qui est resté inactif depuis le dépôt de son recours.

La cour fonde son raisonnement sur un principe du droit bien établi qui veut qu'en l'absence de dérogation expresse, le droit commun s'applique en matière fiscale.

L'arrêt précité a été rendu sous l'égide de l'ancienne procédure fiscale devant la cour d'appel. La portée générale du principe rappelé par la cour implique toutefois qu'une telle position soit également suivie pour apprécier la recevabilité du recours formé dans le cadre de la nouvelle procédure devant le tribunal de première instance.

Sur la base de ce même principe, est également recevable, selon nous, la réclamation fiscale introduite devant le directeur régional par le créancier agissant, sur pied de l'article 1166 du Code civil, au nom du débiteur de l'impôt. Outre que la solution inverse ne se justifierait pas au regard du principe en cause, rappelons que depuis la réforme de la procédure fiscale de 1999, l'action devant le tribunal de première instance n'est admise «que si le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi»⁽¹⁰²⁾. Dès lors, refuser au créancier agissant par la voie oblique la possibilité d'introduire une réclamation au nom de son débiteur reviendrait à supprimer du même coup la possibilité pour celui-ci d'introduire, toujours au nom de son débiteur, un recours en matière fiscale devant le tribunal de première instance.

Si, sur le plan des principes, l'action oblique doit selon nous être admise en matière fiscale, son application n'est pas, pour autant, exempte de toute difficulté.

B. Difficultés d'application : la protection de la vie privée du débiteur

L'exercice effectif du droit de réclamation par la voie oblique suppose que le créancier agissant en lieu et place de son débiteur soit en possession des informations qui lui permettront de formuler les

⁽¹⁰⁰⁾ En ce sens, voy. R. VALENTIN, «Le créancier d'un contribuable a-t-il, en matière d'impôt sur les revenus, le droit de réclamer contre une imposition enrôlée à charge de son débiteur, et a-t-il un droit de recours contre une décision directoriale rendue sur la réclamation de celui-ci?», *J.D.F.*, 1986, p. 5; C. DE MEY et P. DE PELSMACKER, «Le droit de réclamation est-il personnel?», *Jour. prat. dr. fisc.*, 1949, p. 113.

⁽¹⁰¹⁾ Bruxelles, 4 février 2000, *J.L.M.B.*, 2000, I, p. 647; *T.F.R.*, 2000, p. 655, note M. MAUS, «De schuldeiser van de belastingplichtige en de zijdelingse vordering in fiscale zaken»; *Act. fisc.*, 2000, n° 12, p. 1, (reflet) et note D. LAMBOT, «Action oblique admise dans le cadre du recours devant la cour d'appel».

⁽¹⁰²⁾ Article 1385undecies, du Code judiciaire.

griefs contre l'imposition. À cet effet, il est nécessaire que le créancier puisse prendre connaissance de la situation fiscale de son débiteur.

Une première question qui se pose est celle de savoir si le fonctionnaire qui communique certaines informations au créancier agissant sur la base de l'article 1166 du Code civil commet une violation du secret professionnel auquel il est tenu.

L'article 337, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 1992 dispose en effet que « celui qui intervient, à quelque titre que ce soit, dans l'application des lois fiscales ou qui a accès dans les bureaux de l'administration des contributions directes, est tenu de garder, en dehors de l'exercice de ses fonctions, le secret le plus absolu au sujet de tout ce dont il a eu connaissance par suite de l'exercice de sa mission ».

Il nous semble toutefois que, lorsqu'un fonctionnaire de l'administration est amené, dans le cadre d'une réclamation valablement introduite par un créancier sur la base du mécanisme de l'action oblique, à communiquer à ce dernier certaines informations acquises dans l'exercice de sa mission, il agit incontestablement « dans l'exercice de ses fonctions ». Dès lors, le secret professionnel auquel sont tenus les fonctionnaires ne saurait, de la sorte, être méconnu⁽¹⁰³⁾.

Une seconde question qui, à notre avis, mérite plus d'attention, est celle de la protection de la vie privée du contribuable.

En effet, les documents relatifs à la situation fiscale d'un contribuable sont des documents à caractère personnel au sens de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration⁽¹⁰⁴⁾. En vertu de cette loi, l'administration doit refuser de donner suite à une demande de consultation du dossier fiscal lorsque, notamment, la publication de telles informations porterait atteinte à la vie privée de la personne concernée. Personne ne peut avoir accès à des informations en possession d'une autorité administrative et relatives à une autre personne, sauf si cette dernière a marqué son accord à un tel accès⁽¹⁰⁵⁾.

Lorsqu'une action est introduite devant le tribunal de première instance, ce sont notamment les règles du Code judiciaire concernant la communication des pièces qui trouveront à s'appliquer⁽¹⁰⁶⁾. Il reviendra ainsi au juge d'apprécier l'opportunité et la portée du droit du créancier, dans le cadre de l'exercice de l'action oblique, de consulter le dossier fiscal de son débiteur.

Ainsi, sans s'opposer au principe même de l'exercice du droit de réclamation par la voie oblique, les règles destinées à assurer la protection de la vie privée du contribuable constitueront, le cas échéant, une difficulté de taille pour le créancier.

Conclusion

Dans la mesure où le droit fiscal ne déroge pas au droit commun, la créance d'impôt est à considérer comme une créance ordinaire. Rien ne s'oppose à ce que l'État, au titre de créancier ordinaire du débiteur de l'impôt, puisse exercer une action oblique en vue de s'assurer du recouvrement effectif de sa créance.

Si cette solution est admise de longue date, à l'inverse, la question de savoir si le créancier du redevable peut exercer le droit de réclamation de celui-ci par le biais de l'action oblique, a connu plusieurs réponses.

Il convient à cet égard de ne pas perdre de vue que le créancier agissant sur pied de l'article 1166 du Code civil n'exerce jamais que l'action de son débiteur, et ne peut postuler aucune condamnation à son profit personnel. Ensuite, la jurisprudence récente de la Cour de cassation nous enseigne que la qualité du réclamant s'apprécie également au regard de dispositions issues du droit commun.

À notre sens, il faut donc admettre, à défaut d'une dérogation stipulée expressément dans la loi fiscale, que le créancier agissant sur la base de l'article 1166 du Code civil a qualité pour introduire une telle réclamation en lieu et place de son débiteur, et le cas échéant, pour procéder aux poursuites judiciaires nécessaires.

*
* *

⁽¹⁰³⁾ En ce sens, voy. C. DE MEY et P. DE PELSMAEKER, « Le droit de réclamation est-il personnel? », *Jour. prat. dr. fisc.*, 1949, p. 113.

⁽¹⁰⁴⁾ Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, *M.B.*, 30 juin 1994.

⁽¹⁰⁵⁾ Circulaire Ci.RH. 835/502.739 du 9 janvier 1998, *Bull. contr.*, n° 779, p. 247.

⁽¹⁰⁶⁾ J.-P. MAGREMANNE, M. MARLIÈRE, D. LAMBOT et B. DE CLIPPEL, *Le contentieux de l'impôt sur les revenus*, Bruxelles, Kluwer, 2000, p. 194.

Table des matières

Introduction	317
I. Aspects civils actuels de l'action oblique et application en matière fiscale.	318
A. Fondement et notion	318
B. L'action oblique : un moyen de recouvrement complémentaire dans l'arsenal administratif?	319
1) Le droit commun comme moyen de recouvrement des créances fiscales	319
2) L'action oblique en matière fiscale : quelques illustrations jurisprudentielles	320
3) Compétence : le receveur peut-il introduire une action oblique?	321
C. Conditions d'exercice de l'action oblique	322
1) Qualité de créancier	322
a. Principes	322
b. Le débiteur de l'État en matière fiscale et la notion de «redevable»	323
c. Identification des droits et actions du débiteur : pouvoirs d'investigation de l'administra- tion fiscale?	324
2) Créance certaine et exigible	325
a. Principes	325
b. Certitude et exigibilité de la créance fiscale	325
1° Établissement de l'impôt	325
2° Contestation de l'imposition établie	326
3) Inaction du débiteur	327
4) Atteinte aux intérêts du créancier	327
D. Champ d'application de l'action oblique	328
1) Droits et actions du débiteur	328
2) Exception : droits exclusivement attachés à la personne du débiteur	329
a. Principes	329
b. Le droit de réclamation est-il exclusivement attaché à la personne du débiteur?	330
E. Effets de l'action oblique	330
1) Bénéfice de l'action oblique	330
2) Concours des créanciers	330
3) Opposabilité des exceptions	331
II. Le droit de réclamation peut-il être exercé par la voie oblique?	331
A. Portée du caractère «personnel» du droit de réclamation	332
1) Sous l'angle du droit civil : le droit de réclamation est-il un droit exclusivement attaché à la personne du débiteur?	332
2) Sous l'angle du droit fiscal : le droit fiscal déroge-t-il à l'article 1166 du Code civil?	332
a. Le titulaire du droit de réclamation est le débiteur effectif de l'impôt	333
b. Une conséquence de l'introduction d'une réclamation : l'éventuelle aggravation de la situation fiscale du réclamant	335
3) Conclusion	336
B. Difficultés d'application : la protection de la vie privée du débiteur	336
Conclusion	337