

## RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

### La place de l'action paulienne au sein de la procédure fiscale

Deleu, Ariane; SAYDE, Alexandre

*Published in:*

Revue générale du contentieux fiscal

*Publication date:*

2005

*Document Version*

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

*Citation for pulished version (HARVARD):*

Deleu, A & SAYDE, A 2005, 'La place de l'action paulienne au sein de la procédure fiscale', *Revue générale du contentieux fiscal*, numéro 5, pp. 367-385.

#### 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 paulienne au sein de la procédure fiscale

ARIANE DELEU<sup>(1)</sup> et ALEXANDRE SAYDÉ<sup>(2)</sup>

## Résumé

*Le Code des impôts sur les revenus contient une large palette de mécanismes visant à permettre au fisc d'assurer le recouvrement effectif de l'impôt.*

*À côté de ces mesures, on constate aujourd'hui que l'administration fiscale utilise certaines institutions du droit commun des obligations pour faire valoir ses droits.*

*Il en est notamment ainsi de l'action paulienne (article 1167 du Code civil), utilisée par l'administration fiscale pour attaquer les actes posés par les contribuables, en fraude de ses droits.*

*Sachant que le droit commun ne s'applique qu'à titre subsidiaire en matière fiscale, il convient de s'interroger sur la légitimité de l'utilisation de l'article 1167 du Code civil par l'administration fiscale.*

## Samenvatting

*Het Wetboek der Inkomstenbelastingen bevat een ruim palet aan mechanismen die de fiscus moeten toelaten om de effectieve invordering van de belasting te verzekeren.*

*Naast deze maatregelen stelt men vandaag vast dat de belastingadministratie bepaalde instellingen van het gemeen verbintenissenrecht aanwendt om diens rechten te doen gelden.*

*Dit is meerbepaald het geval voor de pauliaanse vordering (artikel 1167 Burgerlijk Wetboek) die wordt aangewend door de belastingadministratie om handelingen gesteld door belastingplichtigen met frauduleus oogmerk aan te vechten.*

*In de wetenschap dat het gemeenrecht slechts in subsidiaire orde van toepassing is in fiscale zaken dient men zich te bevragen over de wettelijkheid van de aanwending door de belastingadministratie van artikel 1167 van het Burgerlijk Wetboek.*

Le Code des impôts sur les revenus de 1992 (C.I.R. 1992) prévoit, en ses articles 393 à 443<sup>ter</sup>, un large éventail de mesures de recouvrement, sous la forme de recours et de privilèges permettant au fisc d'assurer le recouvrement effectif de l'impôt.

Depuis quelques années cependant, l'administration fiscale utilise, en sus de ces mesures particulières de recouvrement, les ressources offertes par le droit commun des obligations. Plus particulièrement, l'administration fiscale exploite de plus en plus fréquemment l'action paulienne (article 1167 du Code civil)

afin d'attaquer certains actes juridiques anormaux posés par les contribuables en fraude de ses droits. Le succès de ces actions judiciaires est variable.

L'action paulienne n'est pas le seul mécanisme de droit commun permettant à l'administration fiscale de contester les effets («l'opposabilité») d'un acte posé en fraude de ses droits. C'est ainsi qu'une certaine jurisprudence<sup>(3)</sup> s'est développée à l'égard des actes contraires à une législation non fiscale, sur la base de la théorie de la simulation<sup>(4)</sup>, de manière critiquable toutefois<sup>(5)</sup>.

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

(2) Avocat au barreau de Bruxelles, Freshfields Bruckhaus Deringer, assistant en droit fiscal, U.C.L.

(3) Anvers, 19 septembre 1995, *F.J.F.*, 95/224; Cass., 5 mars 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 133.

(4) Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, I, p. 1082, *Brepols*.

(5) J. KIRKPATRICK, «L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées – À propos de l'arrêt de la Cour de cassation du 5 mars 1999», *J.T.*, 2000, pp.193-199; T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 2003, 2<sup>e</sup> éd., pp.160 et s.



Le principe général de droit *fraus omnia corrumpit*<sup>(6)</sup> et la plainte pour organisation frauduleuse d'insolvabilité (article 490bis du Code pénal), assortie d'une constitution de partie civile, sont deux autres mécanismes par lesquels l'administration s'attaque aux actes d'appauvrissement frauduleux posés par les contribuables.

L'espace restreint dans lequel se meut cette étude nous a toutefois conduits à limiter notre propos à l'action paulienne. L'objet de la présente étude est d'établir, tout d'abord, un état des lieux actualisé, sur le plan du droit civil, de l'action paulienne, d'analyser la jurisprudence ayant eu à connaître d'une action paulienne en matière fiscale et, enfin, de s'interroger sur la légitimité de l'utilisation de l'action paulienne au sein de la procédure fiscale.

Pour la clarté de l'exposé, nous nous limiterons à l'impôt sur les revenus; les solutions décrites ci-après peuvent toutefois être aisément transposées, *mutatis mutandis*, aux autres impôts.

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

### A. Fondement et notion

L'action paulienne, consacrée par l'article 1167 du Code civil, est une demande en justice en vertu de

laquelle le créancier attaque, en son nom personnel, les actes posés par son débiteur en fraude de ses droits. Les articles 17 à 20 de la loi du 8 août 1997 sur les faillites, qui déclarent nuls, quelle que soit la date à laquelle ils ont été posés, les actes et paiements faits par le failli en fraude de ses créanciers, constituent une application particulière de la règle générale contenue dans l'article 1167 du Code civil<sup>(7)</sup>.

L'action paulienne constitue l'une des applications les plus anciennes du principe selon lequel «la fraude corrompt tout acte juridique» (*fraus omnia corrumpit*), érigé par la Cour de cassation en principe général de droit<sup>(8)</sup>. La Cour de cassation a cependant confirmé l'autonomie de ce principe général de droit par rapport au mécanisme de l'action paulienne en jugeant qu'«un acte frauduleux ne peut être opposé aux tiers ni aux parties; ceux-ci, même en l'absence d'action paulienne intentée sur la base de l'article 1167 du Code civil, peuvent refuser de donner effet à un tel acte et empêcher le débiteur d'atteindre le résultat prohibé qu'il visait»<sup>(9)</sup>.

La jurisprudence et la doctrine contemporaines considèrent en général qu'il faut voir dans l'action paulienne une application du droit commun de la responsabilité quasi délictuelle établie par l'article 1382 du Code civil<sup>(10)</sup>. L'exercice de l'action paulienne suppose en effet la preuve d'une faute dans le chef du débiteur (et de son complice s'il s'agit d'un acte à titre onéreux), en lien causal avec

<sup>(6)</sup> Cass., 19 mars 2004, *J.L.M.B.*, 2005/38, p. 1665.

<sup>(7)</sup> Cass., 15 mars 1985, *Pas.*, 1985, I, pp. 875 et s.; Cass., 24 octobre 1989, *Pas.*, 1990, I, pp. 248 et s.; Cass., 17 octobre 1991, *Pas.*, 1992, II, pp. 133 et s.. Les deux régimes sont cependant différents sous certains aspects. Ainsi, seul le curateur peut exercer l'action prévue en matière de faillite, qui profitera à tous les créanciers de la masse. Par ailleurs, l'article 18 de la loi du 8 août 1997 impose au curateur de prouver, pour les actes à titre onéreux, que le tiers complice était de mauvaise foi, et non juste qu'il avait connaissance de la situation du failli. Le Code civil consacre également d'autres applications du mécanisme de l'action paulienne, dans son article 622 en matière d'usufruit, dans son article 788 en matière de renonciation à succession, et dans ses articles 882 et 885 en matière de partage.

<sup>(8)</sup> Cass., 23 janvier 1968, *Pas.*, 1968, I, p. 649.

<sup>(9)</sup> Cass., 19 mars 2004, *www.juridat.be*. Il s'agissait en l'espèce d'un litige mettant notamment en cause une société, la demanderesse en cassation, constituée par un médecin dans le seul but frauduleux d'éluider le paiement de l'impôt, et l'État belge, le défendeur en cassation représenté par le Ministre des finances. La cour d'appel avait admis en l'espèce l'inopposabilité au défendeur d'actes réalisés entre cette société et le médecin concerné, alors même qu'elle n'était pas saisie d'une demande sur la base de l'action paulienne. La Cour de cassation confirme cette décision, fondée dès lors, non pas sur l'article 1167 du Code civil, mais sur le principe général de droit *fraus omnia corrumpit*. Précisions en outre que depuis le 8 août 1997 (en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1998), l'article 490bis du Code pénal érige en infraction pénale le fait d'organiser son insolvabilité.

<sup>(10)</sup> Civ. Malines, 29 janvier 1987, *Pas.*, 1987, II, pp. 48 et s.; Liège, 15 octobre 1990, *J.T.*, 1991, p. 298; Bruxelles, 4<sup>e</sup> ch., 19 octobre 1998, *R.G.D.C.*, 2001, p. 145; D. DEVOS, «La réparation du préjudice du créancier demandeur à l'action paulienne», note sous Cass., 15 mai 1992, *R.C.J.B.*, 1995, p. 321; J. GHESTIN, *Traité de droit civil – Les effets du contrat*, 3<sup>e</sup> éd., 2001, Paris, L.G.D.C., p. 882, n<sup>o</sup> 822; S. STIJNS, D. VAN GERVEN, P. WERY, «Les obligations», *J.T.*, 1996, n<sup>o</sup> 179; C. VANBRUGGEN note sous Cass., 19 mars 1998, *R.D.C.*, 1998, p. 537; voy. cependant P. VAN OMMESLAGHE qui considère l'action paulienne comme «une action spéciale en inopposabilité», *Droit des obligations*, P.U.B., vol. 4, deuxième partie, p. 1060, et S. LOOSVELD, «L'action paulienne : une institution séculaire en pleine vogue», note sous Bruxelles, 4<sup>e</sup> ch., 19 octobre 1998, *R.G.D.C.*, 2001, p. 165 qui reprend cette idée et la développe en procédant à une comparaison détaillée entre l'action paulienne et l'action quasi-délictuelle de l'article 1382 du Code civil notamment quant aux effets de ces deux institutions et quant à leurs délais de prescription. Cet auteur arrive à la conclusion que «la thèse selon laquelle l'action paulienne est fondée sur la responsabilité quasi-délictuelle de l'article 1382 du Code civil ne tient pas pleinement compte des effets de l'action paulienne».

le dommage subi par le créancier, consistant en une atteinte délibérée au patrimoine du débiteur, qui constitue le «gage commun» des créanciers<sup>(11)</sup>.

Le mécanisme paulien est généralement présenté comme une entorse aux principes découlant de l'article 1165 du Code civil. Cette disposition énonce en effet que les conventions n'ont d'effets qu'entre parties et ne peuvent, en principe, ni profiter, ni nuire aux tiers. Il est cependant admis que l'existence même du contrat ainsi que les effets qu'il crée entre les parties sont, pour leur part, opposables aux tiers<sup>(12)</sup>. En permettant au créancier préjudicié de ne pas tenir compte des effets de l'acte conclu entre son débiteur et le tiers complice en fraude de ses droits, l'article 1167 du Code civil nuance donc la rigidité de ce principe.

L'article 1167 est relativement sommaire, se contentant de poser le principe de l'ouverture d'une action en faveur du créancier préjudicié par un acte de son débiteur, sans s'étendre sur les conditions d'application de l'action paulienne ou sur les effets attachés au succès de celle-ci. Le caractère elliptique de l'article 1167 du Code civil explique, en partie, le champ d'application très étendu de l'action paulienne, qui a vocation à être exercée à chaque fois qu'un créancier, quel qu'il soit, est préjudicié par un acte juridique quelconque posé par l'un de ses débiteurs en fraude de ses droits. C'est ainsi que le fisc a découvert dans ce mécanisme un moyen de s'attaquer aux actes posés par certains contribuables en fraude des droits du Trésor public. Notons cependant que si le champ d'application de l'action paulienne est *a priori* étendu, ses applications concrètes sont relativement rares, en raison de la sévérité et de la multiplicité de ses conditions d'application<sup>(13)</sup>.

## B. Conditions d'intentement de l'action paulienne

Pour prétendre à l'inopposabilité d'un acte posé par son débiteur, le créancier préjudicié, demandeur à l'action, devra apporter la preuve de l'antériorité de sa créance par rapport à l'acte attaqué, de son préjudice, de l'appauvrissement de son débiteur, de la fraude commise par celui-ci ainsi que la complicité du tiers contractant, à tout le moins lorsqu'il s'agit d'un acte à titre onéreux<sup>(14)</sup>.

### 1) Une créance antérieure à l'acte incriminé (condition d'«antériorité»)

#### a. Aspects civils

L'action paulienne suppose que la créance détenue par le créancier préjudicié existât déjà au moment où le débiteur a posé l'acte jugé frauduleux.

Il apparaît immédiatement que la condition d'antériorité est intimement liée à celle de la fraude, condition clé de l'action paulienne. Il est en effet logique de considérer qu'un acte ne peut avoir été posé en fraude des droits du créancier que si ce créancier disposait déjà d'un droit de créance au moment où cet acte a été accompli. Par ailleurs, le patrimoine du débiteur ne devient le gage commun de ses créanciers qu'au jour où ceux-ci acquièrent leurs droits à l'encontre du débiteur. «Les créanciers postérieurs à l'acte frauduleux ne pourraient se plaindre de cet acte puisque leur droit de gage général ne porte que sur le patrimoine du débiteur tel qu'il existait au moment où ils sont devenus créanciers»<sup>(15)</sup>. En cas de contestation de l'antériorité, le juge appliquera, à la créance du créancier préjudicié, les principes de droit commun régissant l'opposabilité de la date des actes juridiques (date certaine, transcription)<sup>(16)</sup>.

(11) Loi du 16 décembre 1851 sur la révision du régime hypothécaire, article 8.

(12) M. VON KUGELGEN, «Réflexions sur le régime des nullités et des inopposabilités», in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, éd. du Jeune barreau de Bruxelles, 2000, p. 579.

(13) Il faut cependant remarquer que la tendance jurisprudentielle s'exprime dans le sens d'un assouplissement des conditions d'application de l'action paulienne. S. STIJNS, «Les contrats et les tiers», in *Le droit des obligations contractuelles et le bicentenaire du Code civil*, Bruxelles, La Charte, 2004, p. 225.

(14) Précisons pour être complet qu'en vertu de l'article 3, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi hypothécaire, le créancier qui exerce l'action paulienne doit faire inscrire la mention de cette action en marge de la transcription de l'acte attaqué qui fait l'objet d'une publicité dans le registre de la conservation des hypothèques. À défaut, le juge ne pourra statuer sur l'action. Cass., 1<sup>re</sup> ch., 25 octobre 2001, www.juridat.be.

(15) H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. III, 3<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 1967, p. 237, n° 225. Mme Caroline VANBRUGGEN critique cette justification de la condition d'antériorité, au motif que «il nous paraît cependant criticable de justifier le fait que les créanciers postérieurs à l'acte d'appauvrissement ne sont pas admis à bénéficier de l'action paulienne par le motif qu'ils auraient agi en connaissance de cause du patrimoine appauvri du débiteur et ne pourraient s'en plaindre. Tous les créanciers ne tirent en effet pas leurs droits d'un acte volontaire»; C. VANBRUGGEN, note sous Cass., 19 mars 1998, R.D.C., 1998, p. 537.

(16) S. STIJNS, «Les contrats et les tiers», in *Le droit des obligations contractuelles et le bicentenaire du Code civil*, Bruxelles, La Charte, 2004, p. 226.

La jurisprudence a eu l'occasion de préciser qu'une créance est antérieure à un acte litigieux lorsqu'elle est née avant celui-ci, même si les droits qui en découlent n'ont été liquidés et même reconnus que par un jugement postérieur à cet acte<sup>(17)</sup>. Le titre de la créance doit donc avoir existé au jour de l'accomplissement de l'acte frauduleux, sans qu'il soit toutefois nécessaire que la créance ait été à ce jour liquide, exigible et certaine quant à son principe et quant à son montant<sup>(18)</sup>. Elle devra cependant bien évidemment être certaine, liquide et exigible au jour de l'introduction de l'action paulienne, celle-ci constituant une mesure d'exécution<sup>(19)</sup>.

Pour cette raison, il nous semble indispensable que la créance conserve son caractère exigible tout au long de la procédure introduite par le créancier à l'encontre du tiers complice de son débiteur. Comment pourrait-on en effet justifier que le créancier conserve une action à l'encontre de ce tiers si le droit dont il dispose à l'encontre de son débiteur venait à être paralysé, par exemple ensuite de l'expiration du délai de prescription extinctive? Le créancier agissant évitera ces difficultés en assignant simultanément son débiteur et le tiers complice de celui-ci, ce qui lui permettra en outre d'obtenir une décision opposable aux deux protagonistes.

Pour évaluer l'accomplissement de la condition d'antériorité, il convient de se placer au moment où l'action paulienne est intentée, étant entendu que la modification ultérieure de la nature de cette créance est en principe dénuée d'importance. Ainsi, peu importe qu'au moment de l'acte fait en fraude des droits du créancier, le défendeur était débiteur d'une obligation de faire, par exemple des travaux

de voirie et d'infrastructure, mais que cette obligation se soit ultérieurement résolue en dommages et intérêts<sup>(20)</sup>.

Notons enfin que la jurisprudence et la doctrine s'accordent pour considérer qu'il peut être fait exception à la condition de l'antériorité de la créance lorsque l'acte d'appauvrissement a été posé par le débiteur dans l'unique dessein de nuire aux intérêts de ses futurs créanciers<sup>(21)</sup>. Tel sera notamment le cas lorsque le débiteur prévoit l'intervention future de créanciers. Ainsi, la cour d'appel de Bruxelles a déclaré recevable et fondée l'action paulienne introduite par l'administration fiscale à l'encontre de libéralités « consenties par un contribuable alors que celui-ci savait qu'un accroissement d'impôt était inévitable ou en tout cas hautement prévisible »<sup>(22)</sup>. Dans cette hypothèse, le créancier qui se prétend préjudicié par un acte posé avant la naissance de sa créance devra apporter la preuve que cet acte a été réalisé dans le seul but d'échapper à son action, dont le débiteur prévoyait l'intervention.

#### b. Application en matière fiscale

La condition d'antériorité revêt une importance accrue en matière fiscale, en raison des règles particulières régissant la naissance et l'exigibilité de la dette fiscale.

#### Un acte d'appauvrissement postérieur à la naissance de la dette fiscale

Il est traditionnellement enseigné par la doctrine et la jurisprudence de la Cour de cassation que les dettes fiscales prennent naissance lorsque les conditions légales d'imposition sont remplies et non lorsque le contribuable est officiellement averti de

(17) Civ. Bruxelles, 10 septembre 1987, *J.L.M.B.*, 1987, p. 1543. En l'espèce, la créance sur laquelle le demandeur se fonde a pour objet des dommages et intérêts dus par application de l'article 1382 du Code civil.

(18) Cass., 3 octobre 1985, *Pas.*, 1986, I, p. 100; Civ. Bruxelles, 10 septembre 1987, *J.L.M.B.*, 1987, p. 1545; Gand, 20 juin 1989, *R.W.*, 1991, col. 504; Liège, 5 octobre 1993, *J.L.M.B.*, 1994, p. 1358; Cass., 19 mars 1998, *R.D.C.*, 1998, p. 531; K. VAN RAEMDONCK, «De draagwijdte van de anterioriteit als een van de toepassingsvoorwaarden van de Pauliaanse vordering», note sous Cass., 19 mars 1998, *R.W.*, 1998-1999, col. 1179.

(19) P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, P.U.B., vol. 4, deuxième partie, p. 1051, considère cependant que : « la créance doit bien évidemment être exigible, mais pas nécessairement liquide, au moment de l'intentement de l'action paulienne »; S. Sijns, D. VAN GERVEN et P. WERY, « Les obligations », J.T., 1996, n° 180 : « la créance doit être exigible au moment de l'intentement de l'action paulienne »; I. BANMEYER, « L'action paulienne et la tierce complicité : points de contact », in *La théorie générale des obligations*, Liège, Formation permanente C.U.P., 1998, p. 24. Notons toutefois que la question de savoir si la créance doit être exigible au jour de l'intentement de la procédure est controversée, certains auteurs considérant que la créance ne doit revêtir un caractère exigible qu'au jour où il est statué sur la demande et non déjà au jour où elle est introduite. Voy. dans ce sens S. LOOSEVELD, « L'action paulienne : une institution séculaire en pleine vogue », note sous Bruxelles, 19 octobre 1998, *R.G.D.C.*, 2001, p. 156.

(20) Cass., 3 octobre 1985, *Pas.*, 1986, I, p. 100.

(21) Anvers, 15 février 1989, *Pas.*, 1989, II, p. 209; H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. III, 3<sup>e</sup> éd., 1967, p. 237, n° 228; P. VAN OMMESLAGHE, « Examen de jurisprudence - Les obligations (1968 à 1973) », *R.C.J.B.*, 1975, p. 693; C. VERBRUGGEN, note sous Cass., 19 mars 1998, *R.D.C.*, 1998, p. 537; S. LOOSEVELD, « L'action paulienne : une institution séculaire en pleine vogue », note sous Bruxelles, 4<sup>e</sup> ch., 19 octobre 1998, *R.G.D.C.*, 2001, p. 157.

(22) Bruxelles, 6 décembre 1967, *Pas.*, 1968, II, p. 114, cité par C. VERBRUGGEN, note sous Cass., 19 mars 1998, *R.D.C.*, 1998, p. 537.

l'établissement d'un impôt à sa charge, par le biais, par exemple, d'un avertissement-extrait de rôle :

«Attendu qu'une loi de finance autorise annuellement l'État à lever les impôts établis par la loi; que c'est en vertu de cette loi que naît la dette d'impôt à charge du contribuable dans le chef duquel les conditions d'application de l'impôt sont réunies»<sup>(23)</sup>;

«Een belastingsschuld ontstaat echter zodra de door de wet gestelde voorwaarden voor belastbaarheid zijn vervuld. Dit is het logisch gevolg van het principe dat de belastingheffende overheid haar recht put in de wet, nl. in de jaarlijks te stemmen begroting (of financiewet), op grond waarvan zij gebruik zal maken van de bestaande organieke fiscale wetten om hare uitgaven te dekken. Zodra, in de door de wet bepaalde omstandigheden, een inkomen werd genoten, een materieel feit heeft plaatsgevonden of een juridische handeling gesloten werd, is hij die voor de fiscale gevolgen van deze toestanden, feiten of rechtshandelingen moet instaan, debiteur van de fiscus»<sup>(24)</sup>.

En d'autres termes, le simple accomplissement d'un acte juridique ou la simple survenance d'un fait juridique entrant dans le champ d'application d'un impôt (notion de «fait générateur») entraîne, de plein droit, la naissance d'une dette fiscale à charge de l'auteur de cet acte. En conséquence, tout acte postérieur posé par le contribuable, entraînant un appauvrissement de celui-ci, pourra être attaqué par l'administration fiscale, sur pied de l'article 1167 du Code civil.

### **Une action paulienne intentée en vertu d'une dette fiscale exigible**

Quatre éléments peuvent principalement influencer l'exigibilité de la dette fiscale : l'enrôlement, la contestation de l'imposition établie, le péril encouru par les droits du Trésor et la prescription de ces mêmes droits.

#### **1° Enrôlement de l'impôt**

Si la dette fiscale naît de la seule réunion des conditions prévues par la loi, la formalité de l'enrôlement a-t-elle une incidence sur la recevabilité

d'une action paulienne introduite par l'administration fiscale? L'enrôlement conditionne également l'intentement de l'action paulienne par l'administration fiscale, en ce que cette formalité conditionne l'exigibilité de la dette fiscale, en application de l'article 413 du C.I.R. 1992<sup>(25)</sup> :

«Les impôts directs et le précompte immobilier portés au rôle conformément à l'article 304 sont exigibles à la date à laquelle le rôle a été rendu exécutoire. Ils doivent être payés dans les deux mois de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle.

Les impôts et les précomptes doivent être acquittés sans délai pour leur totalité lorsque les droits du Trésor sont en péril».

Cette nouvelle terminologie («exigibles», «doivent être payés»), introduite par la loi du 15 mars 1999<sup>(26)</sup>, porte quelque peu à confusion. En droit commun, une créance exigible est une créance dont le titulaire peut exiger le paiement immédiatement, au besoin par le biais d'une action judiciaire. L'impôt sur les revenus ne sera donc *exigible*, au sens civil du terme, qu'à l'expiration d'un délai de deux mois prenant cours le jour de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle.

Or, ainsi que nous l'avons vu, la jurisprudence et la doctrine majoritaires requièrent que la dette soit exigible *au plus tard au moment où est intentée l'action paulienne* : l'action paulienne ne pourra par conséquent être intentée qu'à l'expiration d'un délai de deux mois prenant cours le jour de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle<sup>(27)</sup>. Selon nous, cette dette fiscale devra, en outre, *rester exigible* jusqu'au jour de l'exécution du jugement faisant droit à l'action paulienne : il irait à l'encontre de la nature indemnitaire de l'action paulienne que le fisc puisse récupérer un montant équivalent à sa créance fiscale à charge d'un tiers cocontractant, alors même qu'en raison de sa non-exigibilité, il ne serait plus en mesure de recouvrer cette créance fiscale auprès du contribuable même.

#### **2° Contestation de l'impôt établi**

Hormis l'hypothèse où l'administration invoque légitimement le péril qu'encourent les droits du Trésor (*cf. infra*), quelle est l'incidence, sur l'exigi-

(23) Cass. 9 novembre 1954, *Pas.*, 1955, p. 207.

(24) J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgisch fiscaal recht*, Story-Scientia, Gand, 1966, n° 442; voy. également A. TIBERGHIE, *Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht*, Kluwer, Anvers, 1986, p. 269; I. CLAEYS BOÛAERT, *De aanslag*, Larcier, Bruxelles, 1963, p. 132.

(25) Voy. cependant les articles 412 et 412bis du C.I.R. 1992 qui déterminent l'exigibilité des précomptes professionnel et mobilier.

(26) Article 41 de la loi du 19 mars 1999, *M.B.*, 27 mars 1999.

(27) G. POPPE, «Welke wapens kan de fiscus hanteren tegen een fictief gecreëerd onvermogen?», *T.F.R.*, 1997, p. 279.

bilité de la dette fiscale, d'une contestation de l'imposition de la part du contribuable (réclamation, demande de dégrèvement d'office ou action judiciaire)? En vertu de l'article 410 du C.I.R. 1992, l'exigibilité de l'imposition établie par l'administration serait limitée à l'une des quotités suivantes (parfois qualifiée d'«incontestablement dû»)<sup>(28)</sup> :

- le montant des revenus déclarés (ou des revenus sur lesquels le contribuable a marqué son accord au cours de la procédure d'établissement de l'impôt);
- la dernière imposition définitivement établie à charge du redevable pour un exercice d'imposition antérieur, lorsqu'elle a été établie d'office à défaut de déclaration.

En cas de contestation de l'impôt par le redevable, l'objet de l'action paulienne introduite par l'administration devra donc se limiter à l'un de ces deux montants : le montant des revenus déclarés ou le montant de la dernière imposition établie, selon qu'une déclaration a été déposée ou non par le contribuable.

La dette fiscale redeviendra-t-elle exigible lorsque la contestation aura été tranchée par l'autorité compétente? En vertu de l'article 377 du C.I.R. 1992, 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. Dès lors, l'exigibilité de la dette fiscale ne sera jamais affectée par une *décision judiciaire* (et restera limitée à l'incontestablement dû), tant que celle-ci est susceptible de faire l'objet d'un recours.

Une lecture stricte des articles 410 et 377 du C.I.R. 1992 semble, toutefois, indiquer qu'à la suite d'une *décision directoriale*, la dette fiscale redevient exigible dans son intégralité jusqu'à l'introduction d'une action judiciaire : le délai de recours n'est, en effet, pas suspensif (article 377 du C.I.R. 1992) et l'exigibilité de la dette fiscale n'est pas restreinte par l'article 410 du C.I.R. 1992, aucun recours judiciaire n'ayant, par hypothèse, été introduit.

Dès lors, si l'on suppose un impôt enrôlé de 1 000 et un incontestablement dû de 500 :

- lors de l'enrôlement, l'impôt n'est pas exigible;
- l'impôt enrôlé devient exigible deux mois après l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle (1 000);

- si le contribuable conteste l'imposition enrôlée, l'exigibilité est restreinte à l'incontestablement dû (500), dont l'administration peut exiger le paiement immédiat;
- la décision directoriale rend l'impôt à nouveau intégralement exigible, dans la mesure constatée par cette décision (1 000 si la position du fonctionnaire taxateur est maintenue);
- l'introduction d'un recours judiciaire devant le tribunal de première instance restreint à nouveau l'exigibilité de la dette fiscale à l'incontestablement dû (500);
- quel que soit le jugement rendu, cette exigibilité restera limitée à l'incontestablement dû (500) tant que la décision est susceptible de faire l'objet d'un recours : les délais de recours sont, en effet, rendus suspensifs de la décision intervenue par l'article 377 du C.I.R. 1992, de sorte que le contribuable ne pourra réclamer le remboursement des 500 qu'il aurait versés (en cas de jugement favorable au contribuable), tandis que l'administration ne peut réclamer un paiement supplémentaire (en cas de jugement favorable à l'administration);
- l'introduction d'un recours en appel ou d'un pourvoi en cassation a le même effet que l'introduction d'un recours judiciaire devant le tribunal de première instance (exigibilité limitée à 500 tant que la décision n'est pas passée en force de chose jugée).

En d'autres termes, seule une décision judiciaire qui n'est plus susceptible d'aucun recours rétablira l'exigibilité de la dette fiscale, non plus telle que portée au rôle par l'administration, mais telle que constatée par la décision passée en force de chose jugée (articles 410 et 377 du C.I.R. 1992).

### 3° Les droits du Trésor sont en péril

L'hypothèse où les droits du Trésor sont en péril fait toutefois exception aux principes sus-décrits : en vertu de l'article 413, alinéa 2, «les impôts et les précomptes doivent être acquittés sans délai pour leur totalité lorsque les droits du Trésor sont en péril».

Cette hypothèse fait ainsi exception à la fois à la suspension de l'exigibilité de l'impôt au cours du délai de deux mois suivant l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle (article 413, alinéa 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992) et aux restrictions apportées à cette

<sup>(28)</sup> Sur cette problématique, voy. Cass., 28 octobre 1993, *ministère des Finances c. Keimeul*, F.J.F., 94/157; Cass., 28 octobre 1993, *État belge c. Crick*, J.D.F., 1993, p. 326.

exigibilité en cas de contestation de l'imposition établie (article 410 du C.I.R. 1992) : lorsque les droits du Trésor sont en péril, l'impôt établi est intégralement et immédiatement exigible.

La notion de «péril» encouru par les droits du Trésor implique, de toute évidence, l'existence d'un risque, pour l'administration, de ne pas pouvoir recouvrer l'impôt dû sur le patrimoine du redevable, pour une autre cause que l'expiration des délais d'imposition. La charge de la preuve de ce risque doit être établie par l'administration, par toutes voies de droit.

Quelques illustrations jurisprudentielles permettant de mieux appréhender les contours de ce concept :

- ainsi, l'administration est obligée d'effectuer une enquête quant aux possibilités du redevable d'acquiescer l'impôt établi : la simple affirmation de l'ébranlement du crédit du redevable, de son possible départ à l'étranger et de l'apport de certains de ses immeubles à une personne morale ne sont pas suffisants à cet égard <sup>(29)</sup>;
- de la même façon, si la réalisation d'un immeuble peut être un premier indice d'une organisation d'insolvabilité qui mettra les droits du Trésor en péril, tel n'est pas le cas lorsque cet immeuble est aliéné par une personne nantie <sup>(30)</sup>;
- par contre, le péril que représente une créance fiscale est suffisamment établi lorsque l'activité commerciale du contribuable n'est censée engendrer qu'un bénéfice dérisoire depuis des années, lorsqu'il ne dispose d'aucun actif propre autre qu'un droit de superficie et une possibilité d'hypothèque en second rang – après une autre société de la nébuleuse familiale pour 14 millions – et lorsqu'il n'a du reste jamais ni offert de consigner les sommes réclamées, ni proposé d'autres alternatives permettant de sauvegarder les droits du Trésor, alors encore une fois que la créance est importante <sup>(31)</sup>;
- les droits du Trésor sont présumés en péril lorsqu'une dette importante est souscrite par un contribuable : celui-ci peut toutefois apporter la preuve contraire en établissant que son patrimoine s'est accru dans une mesure équivalente <sup>(32)</sup>;

- les droits du Trésor sont en péril lorsqu'un dossier répressif met à jour certaines activités illicites, que les immeubles du redevable sont grevés d'une hypothèque et que le crédit du redevable est ébranlé par sa liberté restreinte <sup>(33)</sup>;

Si le redevable conteste que les droits du Trésor sont en péril, il est statué sur la contestation, suivant les formes du référé, par le juge des saisies du lieu du bureau où la perception doit être faite (article 413, alinéa 3, du C.I.R. 1992).

Par ailleurs, selon le commentaire administratif, l'obligation de motivation formelle s'applique à la décision de rendre l'impôt immédiatement exigible, de sorte que le redevable doit en être informé par écrit le jour même; cette information «doit mentionner explicitement la base légale (article 413, alinéa 2, 2<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992) ainsi que tous les éléments de fait qui ont amené le receveur, à la conviction que les droits du Trésor sont réellement en péril. Il doit s'agir en l'espèce d'éléments concrets et non de pures considérations hypothétiques» <sup>(34)</sup>.

Ajoutons que, même lorsque les droits du Trésor sont en péril, le paiement des impôts ne peut être exigé que lorsque les impôts ont été enrôlés et le rôle rendu exécutoire.

L'on peut, enfin, s'interroger sur les recoupements possibles entre la notion de «péril encouru par les droits du Trésor» et celle de «préjudice encouru par le fisc», condition d'intentement de l'action paulienne. La notion de «préjudice encouru par le fisc» implique, en effet, une détérioration des possibilités de recouvrement à l'encontre du redevable de l'impôt : l'administration, à la suite de l'acte d'appauvrissement posé par le contribuable, n'est plus en mesure de récupérer l'intégralité du montant de l'impôt sur le patrimoine de ce dernier ou, du moins, plus aussi aisément.

Il nous semble ainsi évident, étant donné la similitude de ces deux concepts, que l'établissement d'un «préjudice dans le chef du fisc» (action paulienne) entraînera, *ipso facto*, l'établissement d'un «péril pour les droits du Trésor».

En d'autres termes, lorsque les conditions de l'action paulienne sont remplies, les droits du Trésor

<sup>(29)</sup> Anvers, 22 avril 2003, <http://www.fisconet.fgov.be/fr/databank.htm>; Anvers, 19 décembre 2000, <http://www.fisconet.fgov.be/fr/databank.htm>

<sup>(30)</sup> Bruxelles, 28 février 2001, <http://www.fisconet.fgov.be/fr/databank.htm>

<sup>(31)</sup> Civ. Dinant, j. sais., 9 octobre 1998, <http://www.fisconet.fgov.be/fr/databank.htm>

<sup>(32)</sup> Civ. Liège, j. sais., 6 mai 1996, <http://www.fisconet.fgov.be/fr/databank.htm>

<sup>(33)</sup> Anvers, 2 janvier 1996, <http://www.fisconet.fgov.be/fr/databank.htm>

<sup>(34)</sup> Com. I.R., n<sup>o</sup> 413/14; Liège, 10 septembre 1997, <http://www.fisconet.fgov.be/fr/databank.htm>

seront toujours en péril, de sorte qu'il suffira, pour que la dette d'impôt soit intégralement exigible, que :

- l'impôt ait été enrôlé et le rôle rendu exécutoire;
- l'administration ait notifié au redevable et motivé sa décision de rendre l'intégralité de la dette d'impôt exigible.

#### 4° La prescription des droits du Trésor

L'exigibilité de la dette fiscale est également susceptible d'être affectée (irréremédiablement, cette fois) par la prescription des droits du Trésor (articles 443bis et 443ter du C.I.R. 1992 et 145 de l'A.R./C.I.R. 1992). Cette problématique, qui sort de l'objet de cette publication<sup>(35)</sup>, revêt également une grande importance dans l'hypothèse d'une action paulienne introduite par l'administration fiscale : si cette prescription est acquise, la dette fiscale ne sera plus exigible, de sorte que l'action paulienne devra être rejetée. En effet, la prescription, qui est un « [...] moyen de se libérer d'une obligation, ne porte pas atteinte à l'existence de la dette mais [...] à son exigibilité »<sup>(36)</sup>.

À cet égard, soulignons que l'introduction d'une action paulienne, par hypothèse contre un tiers co-contractant du contribuable, n'aura aucune incidence sur le cours de la prescription des « droits du Trésor », c'est-à-dire de la dette fiscale du contribuable.

#### Interprétation de la condition d'antériorité au sein de la jurisprudence fiscale

Le tribunal de première instance de Tongres fait une juste application de la condition d'antériorité à des revenus non déclarés. Une contribuable avait renoncé à la succession de son époux au profit de ses enfants et leur avait également donné plusieurs autres immeubles. Elle avait ensuite poursuivi l'exploitation de la boulangerie familiale et avait fait l'objet d'un redressement fiscal relativement à des revenus non déclarés. Le tribunal relève que « de belastingsschuld onstond op het ogenblik dat de zwarte inkomsten werden genoten en dat zij bes-

tond op het ogenblik van de bestreden rechtshandeling, zodat de anterioriteitsvereiste is vervuld »<sup>(37)</sup>.

Selon le tribunal de première instance de Tongres, pour satisfaire à la condition d'antériorité, il est suffisant que la cause de la créance de l'administration fiscale soit antérieure aux opérations contestées. Il n'est donc pas nécessaire que cette créance ait déjà été exigible lors de la réalisation des opérations contestées.

Dans une autre affaire, un contribuable avait été condamné solidairement au paiement des dettes fiscales de la b.v.b.a. B.P.C., en application de l'article 458 du C.I.R. 1992. Celui-ci s'avérant incapable d'acquiescer ces dettes, l'administration fiscale avait intenté une action paulienne visant à mettre en cause une vente immobilière réalisée par celui-ci. Le tribunal constate que la créance détenue par l'administration fiscale trouve son origine dans la condamnation pénale de ce dernier, en date du 14 octobre 1994. L'acte attaqué (la vente d'immeubles par le contribuable, à sa fille et à son gendre) datant du 26 juillet 1993, la condition d'antériorité n'est pas remplie *in casu*<sup>(38)</sup>. Cette condition ne pourrait dès lors être remplie que s'il était établi que le contribuable a accompli l'acte attaqué avec l'intention de nuire à ses créanciers.

Un jugement du tribunal de première instance d'Anvers estime que la condition d'antériorité n'est pas remplie lorsque le contribuable n'est redevable d'aucun montant au moment de la citation (ni même au moment du prononcé du jugement)<sup>(39)</sup>. La dette fiscale doit, en effet, être exigible et au plus tard au moment de l'introduction de l'action paulienne : l'impôt doit ainsi avoir été enrôlé depuis au moins deux mois au moment d'introduire cette action.

Enfin, un jugement subtil de ce même tribunal de première instance d'Anvers décide que l'action paulienne intentée par l'administration devait être rejetée, en raison de la réclamation introduite par le contribuable contre l'imposition établie. Le tribunal rappelle, en effet, que l'intentement d'une action paulienne est subordonné à la détention d'un titre

<sup>(35)</sup> Voy. l'étude exhaustive parue dans cette même revue à la suite des arrêts de la Cour de cassation des 10 octobre 2002 et 21 février 2003 et de la loi-programme du 22 décembre 2003 : V. SÉPULCHRE, « La prescription des impôts et taxes en cas d'instance en justice », *R.G.C.F.*, 2004/2, pp. 17-32; J.-P. BOURS, « Loi-programme et recouvrement de l'impôt », *R.G.C.F.*, 2004/2, pp. 33-34; voy. également C.A., arrêt n° 177/2005, 7 décembre 2005 et J. VAN DYCK, « Prescription : la loi non interprétative rétroagirait-elle? », *Fiscologue*, 2005, livr. 1007, pp. 5-7.

<sup>(36)</sup> Cass., 25 septembre 1970, *Pas.*, 1971, I, p. 65.

<sup>(37)</sup> Civ. Tongres, 31 mai 2000, <http://www.fisconet.fgov.be/fr/databank.htm>; *Cour. fisc.*, 2000/345; voy. également Civ. Haselt, 8 mai 2002, *T.F.R.*, 228, 2002/70, note J. SPEECKE; Anvers, 24 juin 2004, *Cour. fisc.*, 2005/289, note X, <http://www.fisconet.fgov.be/fr/databank.htm>.

<sup>(38)</sup> Civ. Anvers, 25 juin 2004, *T.F.R.*, 2005, 277, p. 225 et note critique de A. VOET; <http://www.fiscalnetfr.be>.

<sup>(39)</sup> Civ. Anvers, 28 novembre 2001, *Cour. fisc.*, 2002/200, note W. DEFOOR.

exécutoire. Or, en l'espèce, la réclamation introduite suspend l'exigibilité de la dette fiscale, en vertu de l'article 410 du C.I.R. 1992<sup>(40)</sup>.

Rappelons enfin qu'un courant jurisprudentiel et doctrinal reconnaît la validité d'une action paulienne intentée contre des *actes frauduleux dont le but exclusif est de nuire aux créanciers futurs* (cfr *supra*) et ce, quel que soit le moment où ces actes ont été posés. Le tribunal de première instance de Louvain fait application de ce principe, en matière fiscale, dans un jugement du 19 novembre 2004<sup>(41)</sup>. Avant de partir à l'étranger, un contribuable avait donné à ses enfants, mineurs d'âge, l'habitation dans laquelle il vivait, par un acte du 18 juin 1997. Il était pleinement conscient qu'il devait payer des impôts sur ses revenus perçus en 1996 et 1997. Au sujet de la condition d'antériorité, le tribunal rappelle que celle-ci n'est pas d'application lorsque l'acte frauduleux a été accompli dans le but de se soustraire à l'action d'un créancier futur. Or, le contribuable savait, au moment de l'acte, qu'il était débiteur d'une importante dette fiscale : cet acte lui a ainsi permis de soustraire son dernier bien à l'action du fisc. Le tribunal constate par conséquent que l'acte a été posé dans le but de nuire à l'État belge, de sorte que la condition d'antériorité ne doit pas être remplie pour que l'action paulienne introduite par celui-ci aboutisse.

## 2) Un acte juridique posé par le débiteur

Le créancier qui dispose d'une créance antérieure à un acte d'appauvrissement de son débiteur ne pourra pas, en toutes circonstances, mettre ce dernier en cause par le biais de l'action paulienne. Encore faut-il en effet que l'acte en question soit un acte juridique, unilatéral ou multilatéral, à l'exclusion donc des faits juridiques, tel qu'un comportement fautif ayant engagé la responsabilité extra-

contractuelle de son auteur<sup>(42)</sup>. Les abstentions et omissions, par lesquelles le débiteur néglige de s'enrichir, ne peuvent pas davantage être mises en cause par le jeu de l'action paulienne, même si elles ont pour effet d'appauvrir le patrimoine du débiteur.

Soulignons encore que certains actes juridiques sont exclus de l'application de l'action paulienne, soit parce qu'ils sont trop attachés à la personne du débiteur, soit parce qu'ils portent sur des biens insaisissables<sup>(43)</sup>, soit encore parce qu'ils constituent l'exécution régulière d'obligations auxquelles le débiteur est tenu, tels que les paiements ou l'exécution des jugements<sup>(44)</sup>.

## 3) Un préjudice subi par le créancier

### a. Aspects civils

Le mécanisme de l'action paulienne suppose que l'acte attaqué par le créancier lui ait causé un préjudice. Nul ne peut en effet agir en justice à défaut d'intérêt. C'est également pour cette raison que l'existence du préjudice sera appréciée par le juge au jour de l'introduction de la procédure<sup>(45)</sup>.

Le créancier est par ailleurs le seul titulaire de l'action paulienne, qu'il met en mouvement pour son propre compte et dans son seul intérêt<sup>(46)</sup>. L'origine de sa créance, sa cause et les privilèges qui y sont éventuellement attachés importent peu.

L'action paulienne a, par nature, une vocation indemnitaire<sup>(47)</sup>. Le créancier pourra dès lors prétendre à la réparation du préjudice qu'il a subi, sans toutefois que l'action paulienne ne puisse constituer pour lui une source de profits, par laquelle sa position deviendrait plus avantageuse que ce qu'elle aurait été la sienne si l'acte attaqué n'avait pas été accompli par le débiteur. La Cour de cassation a

(40) Civ. Anvers, 8 novembre 2004, R.G. n° 00/5938/A, *fiscologue*, n° 971/10.

(41) Civ. Louvain, 19 novembre 2004, <http://www.fiscalnetfr.be>, *fiscologue*, n° 971/10; voy. également Anvers, 9 août 1995, *Bull. contr.*, 1997, n° 769, p. 424.

(42) S. LOOSVELD, «L'action paulienne : une institution séculaire en pleine vogue», note sous Bruxelles, 19 octobre 1998, R.G.D.C., 2001, pp. 153-4, qui souligne qu'il s'agit là d'une différence essentielle avec l'action civile basée sur le délit d'insolvabilité frauduleuse de l'article 490bis du Code pénal, qui peut quant à elle être introduite à l'encontre d'un fait juridique. Cette condition distingue également l'action paulienne de l'action en déclaration de simulation qui vise à dénoncer un acte qui ne fut que simulé et non un acte voulu et assumé par les parties.

(43) S. LOOSVELD, «L'action paulienne : une institution séculaire en pleine vogue», note sous Bruxelles, 19 octobre 1998, R.G.D.C., 2001, p. 154.

(44) J.-F. ROMAIN souligne cependant à juste titre qu'il n'est pas exclu, dans certaines circonstances, qu'un acte normal qui vise la saine gestion du patrimoine du débiteur se révèle frauduleux parce qu'intentionnellement fautif et sciemment dommageable aux créanciers. J.-F. ROMAIN, *Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 621.

(45) Code judiciaire, articles 17 et 18.

(46) Ce qui distingue fondamentalement ce mécanisme de celui de l'action oblique. Notons toutefois que l'action oblique pourra, le cas échéant, être introduite par un tiers subrogé dans les droits du créancier qu'il aura préalablement désintéressé.

(47) Liège, 15 octobre 1990, *J.T.*, 1991, p. 298; Cass., 15 mai 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 813.

notamment eu l'occasion de rappeler ce principe dans un arrêt du 15 mai 1992, en précisant que « si le bien immeuble était grevé d'hypothèque lors de la vente, le créancier non privilégié ne peut prétendre lors de l'exécution qu'à la différence entre le produit de la vente forcée et le montant de ces créances hypothécaires »<sup>(48)</sup>. *A fortiori*, le créancier ne pourrait exercer l'action paulienne si l'acte incriminé ne lui cause aucun dommage, ce qui serait par exemple le cas si, nonobstant l'acte frauduleux posé par son débiteur, le patrimoine de ce dernier demeurerait suffisant pour assurer le paiement de la créance<sup>(49)</sup>. Il s'agit là d'une des conséquences du fondement de l'action paulienne en tant qu'application de l'article 1382 du Code civil<sup>(50)</sup>.

La jurisprudence et la doctrine privilégient à l'heure actuelle une conception large de la notion de préjudice, considérant que celui-ci peut soit résulter de l'appauvrissement réel du débiteur, de sorte que le créancier ne peut plus exercer ses droits ou ne peut plus les exercer complètement, soit d'une modification de la consistance de ce patrimoine, impliquant que le créancier n'est plus en mesure de faire valoir ses droits avec la même facilité<sup>(51)</sup>. Tel est, par exemple, le cas lorsque le débiteur vend un immeuble aisément identifiable et saisissable en contrepartie d'argent liquide. Tel sera également le cas lorsque certains biens du patrimoine du débiteur sont apportés à une société, en contrepartie d'actions ou de parts de cette société : lorsque ces titres sont au porteur, ils sont aisément dissimula-

bles et peuvent dès lors plus facilement être soustraits aux mesures d'exécution du créancier<sup>(52)</sup>; lorsqu'elles sont nominatives, ces actions ou parts sont difficilement cessibles, particulièrement dans l'hypothèse où les possibilités de cession sont réglementées par les statuts<sup>(53)</sup>.

Le juge procèdera donc à une comparaison *in concreto* entre la teneur du patrimoine du débiteur au jour où l'action paulienne est introduite<sup>(54)</sup> et la consistance hypothétique que ce patrimoine aurait eu si l'acte frauduleux n'avait pas été accompli<sup>(55)</sup>. C'est ensuite le montant impayé de la créance qui « constituera, pour l'essentiel, la mesure du préjudice rendant admissible l'action paulienne et qui en circonscrit les effets »<sup>(56)</sup>.

### b. Application en matière fiscale

La jurisprudence fiscale a été amenée à s'interroger sur le préjudice effectivement subi par le fisc, demandeur dans le cadre d'une action paulienne.

C'est ainsi que le tribunal de première instance de Turnhout a relevé l'absence de preuve du préjudice subi par l'administration fiscale pour rejeter l'action paulienne intentée : en l'espèce, la vente de l'immeuble avait fait l'objet d'une *publicité préalable*, le *prix d'achat était normal* et avait été payé intégralement par les cocontractants. Le fisc n'établissait donc pas le préjudice qu'il avait subi en raison de la transaction intervenue<sup>(57)</sup>.

<sup>(48)</sup> Cass., 1<sup>re</sup> ch., 15 mai 1992, *R.C.J.B.*, 1995, p. 314.

<sup>(49)</sup> M. VON KUEGELGEN, « Réflexions sur le régime des nullités et des inopposabilités », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, éd. Jeune barreau Bruxelles, 2000, p. 602.

<sup>(50)</sup> D. DEVOS pointe à cet égard un paradoxe de l'action paulienne qui consiste d'une part à considérer que le créancier agissant ne peut s'enrichir au terme de l'action paulienne et d'autre part qu'il se trouvera en toute hypothèse dans une situation plus avantageuse que celle dans laquelle il se serait trouvé si l'acte frauduleux n'avait pas été accompli. Il aurait en effet, dans ce cas, dû subir un concours sur le bien en cause et aurait dès lors risqué d'obtenir un recouvrement plus limité de sa créance. D. DEVOS, « La réparation du préjudice du créancier demandeur à l'action paulienne », note sous Cass., 15 mai 1992, *R.C.J.B.*, 1995, pp. 338-339.

<sup>(51)</sup> Civ. Malines, 29 janvier 1987, *Pas.*, 1987, III, pp. 48 et s.

<sup>(52)</sup> Gand, 21 juin 1994, *R.W.*, 1994-1995, col. 717; Liège, 6 février 1996, *J.L.M.B.*, 1996, p. 469; Anvers, 6 mars 2000, *A.J.T.*, p. 550.

<sup>(53)</sup> Cass., 1<sup>re</sup> ch., 15 mai 1992, *R.C.J.B.*, 1995, p. 314; J. SPEECKE, note sous Civ. Hasselt, 8 mai 2002, *T.F.R.*, 228, 2002/70, p. 899; voy. à titre d'exemple Civ. Verviers, 25 avril 1995, *R.G.D.C.*, 1995, p. 505 qui considère que les conditions de l'action paulienne sont remplies à l'encontre d'un débiteur qui a remplacé des éléments actifs et facilement saisissables (en l'occurrence une étable et par la suite tous ses avoirs professionnels qui ont été apportés en universalité à la société) par des actions nominatives qui ne sont cessibles entre vifs qu'entre associés.

<sup>(54)</sup> S. STJNS, D. VAN GERVEN en P. WÉRY, « Les obligations », *J.T.*, 1996, n° 180. Voy. également dans ce sens I. BANMEYER; « L'action paulienne et la tierce complicité : points de contact », in *La théorie générale des obligations*, Liège, formation permanente C.U.P., 1998, pp. 24 et s., J.-F. ROMAIN, *Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 624. *contra* : S. LOOSVELD, « L'action paulienne : une institution séculaire en pleine vogue », note sous Bruxelles, 19 octobre 1998, *R.G.D.C.*, 2001, p. 161, qui considère que c'est le moment où le juge statue qui doit être pris en compte, et non celui de l'introduction de la procédure.

<sup>(55)</sup> S. LOOSVELD, « L'action paulienne : une institution séculaire en pleine vogue », note sous Bruxelles, 19 octobre 1998, *R.G.D.C.*, 2001, p. 161, qui cite Civ. Bruxelles, 3 mars 1997, *T. Not.*, 1997, p. 462.

<sup>(56)</sup> D. DEVOS, « La réparation du préjudice du créancier demandeur à l'action paulienne », note sous Cass., 15 mai 1992, *R.C.J.B.*, 1995, p. 324.

<sup>(57)</sup> Civ. Turnhout, 24 mai 1996, *Courr. fisc.*, 96/432.

Dans une espèce marquée par les faillites frauduleuses successives de plusieurs sociétés, *l'administrateur de ces sociétés avait été condamné pour fraude à la T.V.A.* La société concernée avait été déclarée en faillite. Cet administrateur avait alors constitué une nouvelle société, qui l'employait et lui versait un salaire minimum, non susceptible d'être saisi. Le receveur de la T.V.A. avait dès lors introduit une action paulienne contre l'acte de constitution de la nouvelle société. Le tribunal de première instance d'Anvers relève cependant que l'administration fiscale n'établit pas que cette constitution est un acte entraînant l'appauvrissement du contribuable, même si celui-ci ne perçoit qu'un salaire minimum et même si la société n'a jamais distribué de bénéfices à ses actionnaires. En effet, le gage du fisc – le patrimoine du contribuable – n'a pas diminué à la suite de la constitution de la société, celui-ci n'ayant pas participé à son financement<sup>(58)</sup>.

L'administration fiscale ne pourra pas non plus s'estimer lésée par la *vente d'un immeuble hypothéqué*, quel que soit le prix spécifié, lorsque la saisie-exécution de ce bien ne lui aurait, en toute hypothèse, pas permis de récupérer le moindre montant<sup>(59)</sup>.

Soulignons enfin qu'à l'image de tout créancier, le fisc ne pourra être considéré comme ayant subi un préjudice si le contribuable dispose encore de *moyens suffisants pour acquitter sa dette d'impôt*, nonobstant l'acte d'appauvrissement attaqué<sup>(60)</sup>. Le tribunal de première instance de Termonde rejeta ainsi, par un jugement du 23 janvier 1964, l'action paulienne introduite par l'administration fiscale, au motif suivant :

«Overwegende dat om in zijn pauliaanse vordering te slagen aanlegger onder meer moet bewijzen dat zijn schuldenares, de maatschappij, zich op bedrijvige wijze, geheel of ten dele insolvelabel heeft ge-

maakt door haar onroerende goederen aan te lage prijzen te verkopen, zodat hij in de onmogelijkheid gesteld werd zijn belastingen te innen [...]»

Overwegende dat al de goederen volgens de verkoopakten in totaal 10,477,000 BEF opbrachten, wat ruimschoots volstond om de belastingen, door aanlegger te heffen op van ambtwege geschatte voordelen, te betalen;

Overwegende dat een der essentiële voorwaarden tot het instellen der pauliaanse vordering ontbreekt [...]»<sup>(61)</sup>.

#### 4) Une fraude du débiteur visant à créer ou à augmenter son insolvabilité

##### a. Aspects civils

Le quasi-délit, fondement de l'action paulienne retenu majoritairement à l'heure actuelle, consiste, dans le chef du débiteur, à avoir sciemment créé ou augmenté son insolvabilité à l'égard de ses créanciers ou de certains d'entre eux<sup>(62)</sup>. Cette fraude, qui est l'élément central de l'action paulienne, est d'ailleurs la seule condition d'intentement mentionnée par l'article 1167 du Code civil. La preuve de la fraude du débiteur devra, en vertu de l'article 1315 du Code civil, être apportée par le demandeur à l'action – le créancier agissant – par toutes voies de droit.

La fraude doit exister au jour de l'accomplissement de l'acte mis en cause<sup>(63)</sup>. Par ailleurs, la notion de fraude paulienne se réfère plutôt à un état d'esprit qu'à un dol au sens habituel du terme<sup>(64)</sup>. Les cours et tribunaux se réfèrent traditionnellement au critère de l'acte *normal ou anormal* compte tenu de toutes les circonstances de la cause<sup>(65)</sup>. Ainsi, la cour d'appel de Liège a jugé que la donation de la nue-propriété de plusieurs immeubles par la caution, en dépit des dispositions du contrat de cau-

<sup>(58)</sup> Civ. Anvers, 16 septembre 2002, *Courr. fisc.*, 2000/571, note W. DEFOOR; <http://www.fisconet.fgov.be/fr/databank.htm>.

<sup>(59)</sup> Gand, 22 juin 1993, *R.W.*, 1993-1994, col. 204.

<sup>(60)</sup> M. VON KUEGELGEN, «Réflexions sur le régime des nullités et des inopposabilités», in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, éd. Jeune barreau Bruxelles, 2000, p. 602.

<sup>(61)</sup> Civ. Termonde, 23 janvier 1964, *J.D.F.*, 1964, pp. 120-121.

<sup>(62)</sup> Liège, 15 octobre 1990, *J.T.*, 1991, p. 298; Civ. Malines, 29 janvier 1987, *Pas.*, 1987, II, pp. 48 et s.; S. STIJNS, D. VAN GERVEN et P. WÉRY, «Les obligations», *J.T.*, 1996, n° 179; D. DEVOS, «La réparation du préjudice du créancier demandeur à l'action paulienne», note sous Cass., 15 mai 1992, *R.C.J.B.*, 1995, p. 321; voy. cependant P. VAN OMMESLAGHE qui considère l'action paulienne comme «une action spéciale en inopposabilité», *Droit des obligations*, P.U.B., vol. 4, deuxième partie, p. 1060 et S. LOOSVELD, «L'action paulienne : une institution séculaire en pleine vogue», note sous Bruxelles, 19 octobre 1998, *R.G.D.C.*, 2001, p. 165, qui reprend cette idée et la développe en procédant à comparaison détaillée entre l'action paulienne et l'action quasi délictuelle de l'article 1382 du Code civil et qui arrive à la conclusion, sur laquelle nous ne pouvons que marquer notre accord, que «la thèse selon laquelle l'action paulienne est fondée sur la responsabilité quasi délictuelle de l'article 1382 du Code civil ne tient pas pleinement compte des effets de l'action paulienne».

<sup>(63)</sup> Liège, 15 octobre 1990, *J.T.*, 1991, p. 298. Il s'agit d'une application de l'adage *Mala fides superveniens non nocet*.

<sup>(64)</sup> Bruxelles, 12 mars 1980, *Pas.*, 1980, II, p. 63.

<sup>(65)</sup> La prise en considération du critère de l'acte normal comme élément d'appréciation de la fraude du débiteur a été consacrée par un arrêt de la Cour de cassation de 15 mars 1985, *Pas.*, 1985, I, pp. 875 et s.

tionnement, constitue une faute contractuelle dans le chef de la caution, mais n'est pas déterminante quant à l'existence d'une fraude<sup>(66)</sup>. Par contre, cette juridiction a considéré que les conditions de l'action paulienne sont remplies lorsqu'en contrariété avec la clause d'un crédit hypothécaire qui interdit les baux de plus de trois ans, le propriétaire consent un prétendu bail à ferme à son fils pour un loyer dérisoire et rend de la sorte le bien invendable<sup>(67)</sup>.

La jurisprudence est divisée sur la question de savoir si la fraude résulte de la seule connaissance qu'a eu le débiteur du préjudice qu'il causait au créancier en se rendant insolvable ou en augmentant son insolvabilité ou si le débiteur devait, en outre, être animé par l'intention de nuire au créancier<sup>(68)</sup>. Selon H. DE PAGE, tout dépendra de la question de savoir si l'acte posé par le débiteur doit être qualifié de «normal» ou d'«anormal»<sup>(69)</sup>, étant entendu que cette qualification relève de l'appréciation souveraine du juge du fond. Dans l'hypothèse où l'acte incriminé est «normal», il devra être prouvé que le débiteur avait l'intention frauduleuse de nuire aux intérêts du créancier. Par contre, lorsque l'acte incriminé est qualifié d'«anormal», la preuve de la connaissance par le débiteur du caractère nuisible de l'acte pour le créancier suffit. Il en sera par exemple ainsi en cas d'aliénation d'un bien moyennant un prix dérisoire.

La fraude est généralement déduite de plusieurs éléments qui, analysés conjointement, constituent un ensemble de présomptions suffisamment concordantes et sérieuses de ce que l'acte attaqué a effectivement été accompli en fraude des droits du créancier<sup>(70)</sup>. Il s'agit évidemment d'une question de fait, soumise à l'appréciation souveraine du juge du fond, sous la réserve du contrôle marginal exercé par la Cour de cassation.

### b. Application au sein de la jurisprudence fiscale

Le critère le plus fréquemment utilisé par la jurisprudence fiscale est, comme en matière civile, celui de la normalité de l'acte attaqué.

Dans une espèce décrite ci-avant (*revenus non déclarés* perçus par une contribuable exploitant une bou-

langerie, renonciation à usufruit et donation d'immeubles), le Tribunal de première instance de Tongres rappelle que l'intention frauduleuse peut être établie en prouvant que l'acte était anormal et que le débiteur l'a posée en sachant qu'il portait préjudice à ses créanciers. En l'espèce, le fisc ne prouve pas que la contribuable était au courant de l'enquête menée par l'inspection spéciale des impôts, de sorte qu'il n'est pas établi que la contribuable avait renoncé à l'usufruit et effectué les donations en ayant la conscience de porter préjudice au fisc<sup>(71)</sup>.

Cette décision du tribunal de première instance de Tongres fut toutefois été récemment réformée par la cour d'appel d'Anvers, dans un arrêt du 12 avril 2005<sup>(72)</sup>. La cour conteste tout d'abord la méconnaissance, tant dans le chef de la contribuable que de ses enfants (qui travaillaient également dans la boulangerie), de la dette d'impôt résultant de la perception des revenus non déclarés : les impositions établies n'ont, en effet, jamais été contestées, de sorte qu'il peut être raisonnablement supposé que la contribuable était consciente du caractère frauduleux des revenus perçus au moment d'effectuer les actes litigieux.

De surcroît, lorsque des actes anormaux ont été posés, il convient d'examiner si les circonstances entourant ces actes sont légitimes ou, au contraire, si elles rendent ces actes suspects. Dans cette dernière hypothèse, le débiteur est présumé avoir agi avec une intention frauduleuse et il lui revient de prouver le contraire<sup>(73)</sup>. *In casu*, la contribuable et ses enfants ont exploité ensemble la boulangerie, de sorte qu'il peut difficilement être soutenu que ceux-ci n'étaient pas au courant de livraisons sans facture. À défaut de preuve contraire, l'intention frauduleuse doit être retenue.

Cette jurisprudence de la cour d'appel d'Anvers marque ainsi un assouplissement sensible au niveau de la preuve de l'intention frauduleuse, en conformité avec la jurisprudence civile classique (l'intention frauduleuse est retenue dès lors que le débiteur savait ou «ne pouvait pas ne pas savoir»).

Des faits identiques (exploitation d'une boulangerie, décès d'un des deux conjoints, abandon d'usufruit et donation d'immeubles) ont conduit le tri-

<sup>(66)</sup> Liège, 15 octobre 1990, *J.T.*, 1991, p. 298.

<sup>(67)</sup> Liège, 24 avril 1987, *Rev. not. belge*, 1987, p. 671.

<sup>(68)</sup> Sur cette question voy. Bruxelles, 19 octobre 1998, *R.G.D.C.*, 2001, p. 145 et note de S. LOOSVELD.

<sup>(69)</sup> DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, Bruxelles, Bruylant, t. III, 3<sup>e</sup> éd., 1967, p. 242, n° 235.

<sup>(70)</sup> Voy. Cass., 19 mars 1998, *Pas.*, 1998, I, p. 156.

<sup>(71)</sup> Civ. Tongres, 31 mai 2000, <http://www.fisconet.fgov.be/fr/databank.htm>; *Courr. fisc.*, 2000/345, note S. VERTOMMEN.

<sup>(72)</sup> Anvers, 12 avril 2005, <http://www.fisconet.fgov.be/fr/databank.htm>; *Courr. fisc.*, 2005/341, note X.

<sup>(73)</sup> Gand, 20 juin 1989, *R.W.*, 1991-1992, col. 504.

bunal de première instance d'Hasselt à débouter l'administration fiscale d'une action paulienne intentée contre un contribuable ayant perçu des *revenus non déclarés dans le cadre de l'exploitation d'une boulangerie* (74). Selon le tribunal, le contribuable ne pouvait être au courant de l'instruction pénale en cours, par hypothèse secrète, malgré un communiqué de l'agence Belga relatif à cette affaire.

Par ailleurs, l'acte posé n'était pas anormal, puisque le fils du contribuable, qui avait profité des donations, avait repris l'exploitation de la boulangerie et avait ainsi effectué des investissements importants dans les immeubles reçus. En outre, le contribuable avait ainsi pu se libérer des dettes hypothécaires et commerciales dont il était redevable.

Enfin, une *succession rapide de transactions financières* (cession de fonds de commerce, ventes de parts de société, achats de parts de société, etc.) ne dénote pas, en soi, une intention frauduleuse, même si elle entraîne une impossibilité, pour le fisc, de recouvrer les créances fiscales à l'encontre du contribuable initial, qui a cédé son fonds de commerce. En outre, l'État belge n'établit pas l'anormalité du prix perçu pour la vente du fonds de commerce, de sorte que cet acte ne peut être déclaré inopposable à l'administration fiscale (75).

## 5) Un tiers cocontractant complice du débiteur

### a. Aspects civils

L'action paulienne est intentée par le créancier lésé, contre le tiers qui a contracté avec le débiteur malintentionné (76).

Le créancier agissant sur la base de l'article 1167 du Code civil doit établir la complicité du tiers acquéreur, c'est-à-dire la *connaissance* qu'avait celui-ci, au moment où il a conclu la convention litigieuse avec le débiteur, de l'état d'insolvabilité de son cocontractant (77) et du préjudice ainsi causé à ses créanciers (78). Il n'est cependant pas requis que ce tiers ait entendu retirer un profit personnel de l'acte frauduleux ou qu'il ait voulu nuire aux intérêts du créancier (79).

Par ailleurs, la complicité du tiers n'est pas exigée lorsque l'acte litigieux est un acte à titre gratuit (80). Ainsi, lorsque l'acte posé par le contribuable pour éluder tout ou partie de l'impôt est une donation, le juge n'a pas à apprécier la fraude éventuelle du tiers cocontractant. Soulignons également que, par la force des choses, la complicité d'un tiers n'est pas requise lorsque l'acte incriminé est un acte juridique unilatéral.

Notons enfin que l'hypothèse où le tiers complice du débiteur a, à son tour, aliéné la chose à un sous-acquéreur, rend la situation sensiblement plus complexe. Il faudra, en ce cas, appliquer les conditions de l'action paulienne aux deux transactions intervenues (81).

### b. Application en matière fiscale

La jurisprudence fiscale s'est principalement penchée sur deux thématiques : la complicité des membres de la famille du débiteur et la complicité des personnes morales.

La preuve de la complicité du cocontractant sera, en règle, facilitée par l'existence de *liens familiaux* avec le débiteur (82).

(74) Civ. Hasselt, 8 mai 2002, *T.F.R.*, 228, 2002/70, note J. SPEECKE.

(75) Anvers, 24 juin 2004, <http://www.fisconet.fgov.be/fr/databank.htm>; *Courr. fisc.*, 2005/289, note X.

(76) Notons que le tiers complice assigné par le créancier pourra invoquer le bénéfice de discussion ou encore décider d'arrêter cette action en désintéressant le créancier, et être ainsi subrogé dans les droits du créancier contre son débiteur (Code civil, article 1236).

(77) S. LOOSVELD, «L'action paulienne : une institution séculaire en pleine vogue», note sous Bruxelles, 19 octobre 1998, *R.G.D.C.*, 2001, p. 161 qui considère que la connaissance de cette circonstance n'est pas requise. *Contra* : Bruxelles, 19 octobre 1998, *R.G.D.C.*, 2001, pp. 145 et s.; P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, P.U.B., vol. 4, deuxième partie, p. 1055.

(78) Civ. Bruxelles, 10 septembre 1987, *J.L.M.B.*, 1987, pp. 1543 et s.; Bruxelles, 19 octobre 1998, *R.G.D.C.*, 2001, p. 153 et note de S. LOOSVELD qui rappelle par ailleurs que l'exigence de la complicité du tiers contractant n'a pas pour conséquence de mettre systématiquement les personnes morales à l'abri de toute implication dans une fraude paulienne. Par application de la théorie de l'organe, la fraude et la complicité dans le chef d'un des organes de la personne morale seront bien évidemment directement imputées à la personne morale elle-même.

(79) Notons également que la question de savoir si le tiers doit avoir connaissance de l'état d'insolvabilité du débiteur est discutée. Voy. à ce sujet S. LOOSVELD, «L'action paulienne : une institution séculaire en pleine vogue», note sous Bruxelles, 19 octobre 1998, *R.G.D.C.*, 2001, p. 162.

(80) Voy. par exemple Anvers, 15 février 1989, *Pas.*, 1989, II, p. 209.

(81) J.-F. ROMAIN, *Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 612; Cass., 25 octobre 2001, [www.juridat.be](http://www.juridat.be) : «L'inopposabilité de l'acte concerné peut être obtenue lorsque l'action paulienne est fondée et, en cas d'aliénation du bien immobilisé par le cocontractant du débiteur, lorsque la vente est postérieure à l'introduction et à l'inscription marginale de l'action paulienne, ou encore, lorsque le tiers sous-acquéreur est complice de la fraude».

(82) Liège, 24 avril 1987, *Rev. not. belge* 1987, p. 671; Civ. Bruxelles, 10 septembre 1987, *J.L.*, 1987, p. 1543.

Toutefois, la complicité du tiers cocontractant ne peut résulter de la simple existence de liens familiaux entre le débiteur et ces tiers. Ces liens familiaux n'impliquent en effet, pas nécessairement que ces tiers soient conscients de la situation financière du débiteur et du préjudice qu'entraînera l'acte attaqué dans le chef du créancier<sup>(83)</sup>.

La *complicité des personnes morales* repose quant à elle sur la théorie de l'organe : l'acte de complicité commis par l'un des organes de la personne morale sera directement imputé à la personne morale<sup>(84)</sup> (*cf supra*).

Ainsi, le tribunal de première instance de Charleroi a estimé qu'était complice du débiteur d'impôt, la société anonyme ayant bénéficié d'un apport en nature de la part du contribuable, pour les raisons suivantes<sup>(85)</sup> :

- la société avait été constituée après l'envoi de plusieurs avis d'imposition et cinq jours avant la délivrance d'une contrainte;
- le contribuable avait souscrit à 1 498 actions de la société sur 1 500;
- le contribuable avait été nommé président du conseil d'administration de la société;
- le contribuable avait été désigné comme administrateur délégué de la société.

De manière générale, les transactions conclues par un contribuable avec des *sociétés nouvellement constituées* par ce même contribuable, sont analysées avec beaucoup de méfiance par les cours et tribunaux<sup>(86)</sup>.

### C. Effets de l'action paulienne

#### 1) Aspects civils

Il est aujourd'hui admis que la réparation du préjudice subi par le créancier victime de la fraude de son débiteur se fait en principe en nature, moyen-

nant l'inopposabilité des effets externes de l'acte accompli en fraude de ses droits. Le créancier pourra alors exercer pleinement ses droits sur le bien, comme si l'acte litigieux n'avait pas eu lieu, et notamment le saisir et le faire vendre.

Le cas échéant, lorsque la réparation en nature n'est plus possible, la réparation se fera par équivalent, moyennant l'octroi de dommages et intérêts à concurrence des droits violés<sup>(87)</sup>. Tel est notamment le cas lorsque le tiers contractant a aliéné le bien à un sous-acquéreur de bonne foi ou encore lorsqu'une hypothèque a été concédée par le propriétaire apparent d'un bien immobilier à un prêteur de bonne foi.

Par ailleurs, dans l'hypothèse où l'inopposabilité de l'acte ne suffirait pas à réparer l'entière du dommage subi par le créancier agissant, une action en responsabilité fondée sur l'article 1382 du Code civil est possible, tant à l'encontre du débiteur qu'à l'encontre de son cocontractant.

L'action paulienne n'a donc pas pour effet de mettre l'acte juridique litigieux à néant, à l'instar d'une action en nullité<sup>(88)</sup>. Elle prive simplement cet acte de toute efficacité à l'égard du créancier préjudicié. L'inopposabilité est relative en ce sens qu'elle ne profite qu'au seul créancier agissant «dans l'intérêt exclusif de ce dernier et dans la mesure de cet intérêt»<sup>(89)</sup>. L'action paulienne confère ainsi un véritable privilège sans texte à ce créancier, et ce, tant à l'égard des créanciers du tiers assigné qu'à l'égard des créanciers de son débiteur, à moins bien entendu que ces derniers ne se soient joints à l'action paulienne en temps utile.

L'inopposabilité rétroagit au jour de l'acte dont les effets sont réputés ne jamais s'être produits à l'égard du créancier. Elle est en outre totale en ce sens que, contrairement à l'hypothèse de la nullité, le juge ne peut légalement limiter les effets généraux de l'inopposabilité, étant entendu que les droits du créancier agissant sont à la mesure de son

<sup>(83)</sup> Civ. Turnhout, 24 mai 1996, *Courr. fisc.*, 96/433.

<sup>(84)</sup> S. LOOSVELD, «L'action paulienne : une institution séculaire en pleine vogue», note sous Bruxelles, 19 octobre 1998, *R.G.D.C.*, 2001, p. 162.

<sup>(85)</sup> Civ. Charleroi, 18 décembre 1997, <http://www.fisconet.fgov.be/FR/databank.htm>

<sup>(86)</sup> Anvers, 9 août 1995, *Bull. contr.*, 1997, n° 769, 424; Civ. Charleroi, 18 décembre 1997, *Bull. contr.*, 1999, n° 794, 1869.

<sup>(87)</sup> «Si le débiteur a vendu un bien à un tiers, la réparation du dommage consiste en principe en l'inopposabilité de la vente au créancier agissant qui peut ainsi procéder à l'exécution sur le bien vendu. Lorsque ce mode de réparation n'est pas possible, le créancier peut réclamer la réparation au tiers responsable». Cass., 25 octobre 2001, [www.juridat.be](http://www.juridat.be).

<sup>(88)</sup> Notons cependant que d'un point de vue pratique, les effets de l'inopposabilité et de la nullité sont presque similaires. En effet, même si, en théorie, il reste valable entre parties, un acte inopposable sera néanmoins, en pratique, privé d'efficacité même entre les parties. À ce sujet, voy. M. VON KUEGELGEN, «Réflexions sur le régime des nullités et des inopposabilités», in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, éd. Jeune barreau Bruxelles, 2000, pp. 627-628.

<sup>(89)</sup> P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, P.U.B., vol. 4, deuxième partie, p. 1057. Il s'agit là d'une distinction fondamentale avec les effets de l'action oblique.

préjudice<sup>(90)</sup>. Par ailleurs, le tiers acquéreur étant censé ne jamais avoir reçu le bien acquis en fraude des droits du créancier, les propres créanciers du tiers acquéreur ne pourront se prévaloir de leur droit de gage sur ce bien<sup>(91)</sup>. De la même manière, le paiement de dommages et intérêts effectué au profit du créancier agissant par le tiers complice qui s'est défait de la chose faisant l'objet de l'action paulienne échappera au concours avec les autres créanciers éventuels du débiteur et de ce tiers.

Enfin, entre les parties contractantes à l'acte ainsi que vis-à-vis des tiers, l'acte reste valable et obligatoire. Il en résulte notamment qu'une fois dépouillé de son bien, le tiers pourra, le cas échéant, exercer un recours récursoire à l'encontre du débiteur en vue d'obtenir la réparation du dommage qu'il a subi en raison de la fraude de celui-ci. En cas de vente, il lui sera ainsi loisible d'assigner le débiteur en garantie contre l'éviction.

## 2) Application en matière fiscale

Les effets de l'action paulienne – c'est-à-dire l'inopposabilité de l'acte attaqué – ont fait l'objet d'un arrêt de la Cour de cassation en matière fiscale<sup>(92)</sup>.

Un failli avait fait donation à son fils d'un immeuble dont il était propriétaire avec son épouse commune en biens. Cet acte de donation avait été déclaré « nul » par le tribunal de première instance de Charleroi, en application de l'article 448 du Code de commerce, selon lequel « tous actes ou paiements faits en fraude des créanciers sont nuls, quelle que soit la date à laquelle ils ont lieu ».

À la suite de ce jugement, le curateur avait décidé de demander la restitution des droits d'enregistrement perçus lors de cet acte de donation, déclaré nul par un jugement passé en force de chose jugée. L'article 209, 2<sup>o</sup>, du Code des droits d'enregistrement (C.D.E.) dispose, en effet, que « sont sujets à restitution les droits proportionnels perçus soit du chef d'un acte qui a été déclaré faux, soit du chef

d'une convention mise à néant pour cause de nullité, par un jugement ou arrêt passé en force de chose jugée ».

La cour d'appel de Mons<sup>(93)</sup> avait fait curieusement droit à cette demande, en estimant, après s'être référée à DE PAGE (1), « [...] qu'à l'égard du créancier demandeur, comme du curateur représentant l'ensemble des créanciers dans la masse, l'inopposabilité de l'acte attaqué équivaut à la nullité » et d'ordonner par conséquent la restitution des droits d'enregistrement sur pied de l'article 209, 2<sup>o</sup>, du C.D.E.

Sur pourvoi de l'administration, la Cour de cassation rappelle, à cet égard, que l'article 448 du Code de commerce est une application particulière de l'action paulienne prévue à l'article 1167 du Code civil. Or, la sanction prévue par ces dispositions consiste en l'*inopposabilité* de l'acte attaqué, qui ne peut être confondue avec la *nullité*. L'article 209, 2<sup>o</sup>, du C.D.E., qui requiert la *nullité* d'une convention ayant été soumise aux droits d'enregistrement, ne pouvait, dès lors, s'appliquer en l'espèce.

## II. Analyse critique de l'utilisation de l'action paulienne par l'administration fiscale

La légitimité de l'utilisation de l'action paulienne par l'administration fiscale n'a jamais été discutée<sup>(94)</sup>; à dire vrai, cette question n'a, semble-t-il, jamais été réellement étudiée<sup>(95)</sup>. Il nous a ainsi semblé intéressant de nous pencher sur cette problématique, à la lumière des principes généraux applicables en droit fiscal.

Dans la suite de ce chapitre, nous étudierons la légalité de l'utilisation de l'action paulienne par l'administration fiscale ainsi que, le cas échéant, les restrictions particulières auxquelles est soumise cette utilisation en droit fiscal.

(90) M. VON KUEGELGEN, « Réflexions sur le régime des nullités et des inopposabilités », in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, éd. du Jeune barreau de Bruxelles, 2000, p. 620; D. DEVOS, « La réparation du préjudice du créancier demandeur à l'action paulienne », note sous Cass., 15 mai 1992, *R.C.F.B.*, 1995, pp. 327-328. M. DEVOS souligne à juste titre que l'acte frauduleux est déclaré inopposable au créancier pour le tout mais qu'en revanche, lors de l'exécution forcée du bien frauduleusement aliéné, l'exercice des droits du créancier poursuivant sera naturellement limité à son intérêt ou à son préjudice à savoir généralement le montant impayé de sa créance.

(91) J.-F. ROMAIN, *Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 636.

(92) Cass., 11 février 1993, *Rec. gén. enr. not.* 1993, n° 24.233, note A. CULOT, *F.F.R.*, 93/201; dans le même sens : Civ. Hasselt, 5 avril 1993, *Rec. gén. enr. not.* 1996, n° 24.588; Anvers, 17 janvier 1996, *Rec. gén. enr. not.* 1996, n° 24.627.

(93) Mons, 9 septembre 1991, *Rec. gén. enr. not.* 1992, n° 24.123, note A. CULOT.

(94) Civ. Bruxelles, 23 juin 1967, *J.D.F.*, 1968, p. 274; Civ. Hasselt, 27 février 1995, *Courr. fisc.*, 95/285; Civ. Turnhout, 24 mai 1996, *Courr. fisc.*, 96/433, note R. VAN DEN EECKHAUT.

(95) Voy. toutefois les quelques lignes consacrées à cette problématique par J. SPECKE, note sous Civ. Hasselt, 8 mai 2002, *T.F.R.*, 228, 2002/70.

### A. Principe : les règles de droit commun s'appliquent en matière fiscale, tant que le législateur fiscal n'y a pas dérogé

Les rapports entre droit commun et droit fiscal ont été définis dès 1931 par la Cour de cassation, dans un arrêt de principe : « [les] principes de droit civil dominant le droit fiscal tant que ce dernier n'y a pas dérogé. Ils sont applicables en matière d'enregistrement, même dans le cas où ils se fondent sur une fiction du Code civil »<sup>(96)</sup>.

À la suite de cet arrêt, la doctrine fiscale classique a enseigné que les principes, les fictions, les procédures et les définitions du droit commun sont d'application en droit fiscal, à moins que la loi fiscale n'y déroge par une disposition expresse ou en raison des principes et de la nécessité propre au droit fiscal<sup>(97)</sup>.

Les rapports entre droit commun et droit fiscal ont même eu le privilège de faire l'objet d'une étude complète du professeur VAN OMMESLAGHE, qui conclut « [qu'] il n'existe d'autre autonomie du droit fiscal que celle que détermine précisément le législateur lui-même, en dérogeant à ce droit commun »<sup>(98)</sup>.

C'est bien là le propre d'un « droit commun », de rester élégamment en retrait des autres branches du droit, se retirant lorsque des législations particulières le contredisent, mais comblant les vides laissés par celles-ci.

Nous nous proposons précisément, dans ce chapitre, de partir à la recherche d'une éventuelle dérogation du droit fiscal au sein des domaines d'application de l'action paulienne.

### B. À la recherche de dérogations fiscales à l'action paulienne de droit commun

Est-ce que le droit fiscal déroge au droit commun de l'action paulienne ?

Cette question nous semble devoir être résolue en deux étapes : *tout d'abord*, en recherchant l'existen-

ce d'une telle dérogation au stade de l'établissement de l'impôt; *ensuite*, au stade de son recouvrement.

Il est à noter que ce découpage correspond à la nature ambivalente de l'article 1167 du Code civil qui édicte, *d'une part*, une exception à l'opposabilité des effets externes des conventions en droit des obligations et qui offre, *d'autre part*, une mesure de recouvrement particulière aux créanciers insatisfaits.

#### 1) L'inopposabilité des actes anormaux en droit fiscal, au stade de l'établissement de l'impôt : les mesures anti-abus de droit

L'action paulienne vise à rendre *inopposable* un acte *anormal*, à l'égard d'une *personne* qui subit un *préjudice* du fait de cet acte.

Cette sanction d'« inopposabilité », exception au principe de l'opposabilité des effets externes des actes juridiques, laisse l'acte subsister entre les parties (à l'inverse de la nullité) mais permet à certaines personnes tierces d'en ignorer l'existence.

En droit fiscal, « le fisc doit, en principe, subir les effets, sur le patrimoine du contribuable, des actes que celui-ci a accomplis et des conventions qu'il a conclues : ces actes et conventions sont, en principes, opposables au fisc, même s'ils ont pour seul but de réduire la charge fiscale (Cass., 22 mars 1990, Pas., I, 1990, n° 440, Au Vieux Saint-Martin) »<sup>(99)</sup>.

Néanmoins, plusieurs dispositions fiscales procèdent d'une technique similaire à celle de l'action paulienne : elles rendent *inopposables* des actes considérés comme *anormaux*, à l'égard de la (seule) personne susceptible de subir un *préjudice* du fait de ces actes : l'administration fiscale. Ces dispositions « anti-abus de droit » permettent ainsi à l'administration fiscale d'ignorer les effets externes d'actes « anormaux » posés par le contribuable, et susceptibles de causer un préjudice au Trésor.

#### a. La théorie de l'inopposabilité générale en droit fiscal : les mesures anti-abus de droit rendant inopposables l'ensemble des effets externes d'un acte juridique

Plusieurs dispositions anti-abus « générales » permettent à l'administration fiscale d'ignorer l'ensem-

<sup>(96)</sup> Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, p. 218; voy également Cass., 7 juin 1934, *Pas.*, 1934, I, p. 310; Cass., 23 novembre 1989, *Arr. Cass.*, 1989-90, p. 414; Antwerpen, 29 juin 1976, *A.F.T.*, 1977, p. 256; Antwerpen, 13 novembre 1978, *J.D.F.*, 1979, p. 25.

<sup>(97)</sup> DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, I, n° 3; A. TIBERGHIE, *Inleiding tot het Belgische fiscaal recht*, Kluwer, Anvers, 1986, n° 432; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgische fiscaal Recht*, Biblio, Kalmthout, 1994, nos 39 à 42; L.A. DENYS, « Over de fiscale behandeling van burgerrechtelijke fictie » in *Liber amicorum Albert Tiberghien*, 131-165; F. DUMON, « Les impôts directs - L'État de droit et la Constitution », *J.D.F.*, 1984, p. 15; T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Larcier, Bruxelles, 2003, 2° éd., pp. 69-76.

<sup>(98)</sup> P. VAN OMMESLAGHE, « Droit fiscal et droit commun », *J.D.F.* 1989, p. 6.

<sup>(99)</sup> J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *J.T.*, 2000, p. 193.

ble des effets externes d'actes posés par un contribuable, à des conditions différentes toutefois :

- l'article 344, §2, permet à l'administration d'ignorer la vente, le cession ou l'apport d'actions, d'obligations, de créances ou d'autres titres constitutifs d'emprunts, de brevets d'invention, de procédés de fabrication, de marques de fabrique ou de commerce, ou de tous autres droits analogues ou de sommes d'argent, à un non-résident qui n'est pas soumis à un impôt sur les revenus ou est soumis à un régime de taxation notablement plus avantageux. Le contribuable peut cependant rendre un tel acte opposable à l'administration s'il parvient à prouver *soit* que l'opération répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, *soit* qu'il a reçu pour l'opération une contrevaletur réelle produisant un montant de revenus soumis effectivement en Belgique à une charge fiscale normale par rapport à celle qui aurait subsisté si cette opération n'avait pas eu lieu.
- l'article 344, §1<sup>er</sup>, permet à l'administration d'ignorer les effets externes d'un acte posé par un contribuable, *en lui substituant les effets externes d'un autre acte*, lorsque la qualification juridique de cet autre acte est susceptible de justifier toutes les conséquences juridiques de l'acte posé par le contribuable <sup>(100)</sup>.
- l'article 26 du C.I.R. 1992 énonce que l'attribution d'avantages anormaux ou bénévoles est rendue inopposable à l'administration (et ne va dès lors pas réduire à due concurrence les bénéfices du contribuable qui les attribue), dans les hypothèses visées à l'article 26 du C.I.R. 1992;
- l'article 54 du C.I.R. 1992 énonce que ne sont pas opposables à l'administration les paiements d'intérêts et d'indemnités visées à l'article 90, 11<sup>o</sup>, de redevances et de rémunérations de prestations ou de services, au profit d'un non résident qui n'est pas soumis à un impôt sur les revenus ou est soumis à un régime de taxation notablement plus avantageux. Le contribuable peut cependant rendre un tel paiement opposable à l'administration (et donc déductible) s'il parvient à prouver qu'il répond à des opérations réelles et sincères *et* qu'il ne dépasse pas les limites normales.

Par dérogation au droit commun, l'ensemble des effets externes de ces actes ne seront pas opposables à l'administration, aux conditions décrites ci-avant.

### **b. La théorie de l'inopposabilité restreinte en droit fiscal : les mesures anti-abus de droit rendant inopposables certains effets externes des actes juridiques**

Plusieurs dispositions anti-abus rendent inopposables *une partie* des effets externes des actes posés par les contribuables. Cette inopposabilité restreinte se limite, le plus souvent, à la quotité du prix convenu qui excède le prix «normal».

Sans prétendre à l'exhaustivité, les dispositions suivantes limitent ainsi l'opposabilité des effets externes des actes posés par les contribuables :

- article 33 du C.I.R. 1992 : les rémunérations des conjoints aidants sont déductibles (et opposables à l'administration) dans la mesure où elles correspondent à une rémunération *normale* pour les prestations effectuées par le conjoint aidant, sans qu'elles puissent dépasser 30% du montant net des revenus de l'activité professionnelle exercée avec l'aide du conjoint, sauf s'il est manifeste que les prestations du conjoint aidant lui ouvrent droit à une quote-part plus importante;
- article 53, 13<sup>o</sup>, C.I.R. 1992 : ne sont pas opposables à l'administration, les rémunérations des autres membres de la famille du contribuable dans la mesure où elles dépassent un traitement ou salaire *normal* eu égard à la nature et à la durée des prestations effectives des bénéficiaires;
- article 53, 10<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992 : ne sont pas opposables à l'administration, les frais professionnels tous frais dans la mesure où ils dépassent *de manière déraisonnable* les besoins professionnels;
- article 55 du C.I.R. 1992 : les paiements d'intérêts ne sont opposables à l'administration (et déductibles à titre de frais professionnels) que dans la mesure où ils ne dépassent pas un montant correspondant *au taux pratiqué sur le marché* compte tenu des éléments particuliers propres à l'appréciation du risque lié à l'opération, et notamment de la situation financière du débiteur et de la durée du prêt.

À nouveau, ces dispositions anti-abus constituent autant d'exceptions à l'opposabilité des effets externes des actes juridiques.

### **c. Une dérogation au droit commun**

Tout comme l'action paulienne, ces dispositions anti-abus de droit constituent, à n'en point douter, une exception au principe de l'opposabilité des effets externes des actes juridiques.

<sup>(100)</sup> Voy. Cass., 4 novembre 2005, www.juridat.be; A. HAELTERMAN, *Fiscologue*, 25 novembre 2005, n<sup>o</sup> 1004, p. 6.

Par conséquent, il faut considérer qu'au stade de l'établissement de l'impôt, le droit fiscal déroge au droit commun en édictant ses propres exceptions à l'opposabilité des effets externes des actes juridiques, de sorte que l'action paulienne ne pourra, à ce stade de la procédure d'imposition, être intentée par l'administration fiscale.

## 2) L'inopposabilité des actes anormaux en droit fiscal, au stade du recouvrement de l'impôt : absence d'institution équivalente

L'action paulienne permet à un créancier d'attaquer un acte qui lui est préjudiciable, accompli par son débiteur et un tiers cocontractant en connaissance de cause : tous deux étaient ainsi conscients, au moment d'accomplir l'acte considéré, de porter préjudice au créancier. Le créancier pourra ainsi, si l'action paulienne aboutit, se faire payer sur le prix de réalisation d'un bien, qui a pourtant quitté le patrimoine de son débiteur pour rejoindre celui d'un tiers.

Posée en ces termes, l'action paulienne constitue, de toute évidence, une mesure de recouvrement<sup>(101)</sup>.

Or, faut-il le rappeler, la législation fiscale organise une procédure de recouvrement très détaillée (articles 393 à 443<sup>ter</sup> du C.I.R. 1992, en ce qui concerne les impôts sur les revenus) et conférant au fisc, à bien des égards, une position privilégiée par rapport aux créanciers de droit commun (les « privilèges exorbitants de droit commun »)<sup>(102)</sup>.

De manière générale, en effet, l'administration, à la différence du créancier de droit commun, détermine elle-même le montant de la dette de son débiteur et a ensuite le pouvoir de se délivrer un titre exécutoire, sans passer par une action judiciaire (privilège du préalable). Elle a ensuite le pouvoir de recourir à la force publique pour contraindre le contribuable à exécuter ses actes administratifs, à nouveau sans passer par le juge (privilège de l'exécution d'office); ce pouvoir est toutefois tempéré, en matière fiscale, par les diverses causes de suspension de l'exigibilité de la dette fiscale (*cfr supra*).

Ces privilèges se justifient évidemment par la nature particulière de l'action de l'administration, qui agit dans l'intérêt général : « [de] overheid die aanspraak maakt op de betaling van belastingsschulden, kan nochtans niet worden gelijkgesteld met om het

even welke andere schuldeiser. Het doel van deze invordering strekt immers tot de behartiging van het algemene belang »<sup>(103)</sup>.

D'aucuns pourraient dès lors prétendre que le législateur fiscal, en adoptant des procédures particulières de recouvrement, a dérogé au droit commun du recouvrement, de sorte que l'action paulienne, mesure de recouvrement de droit commun, ne pourrait être intentée en matière fiscale.

Toutefois, les rapports entre droit commun et droit fiscal sont régis par la règle suivante : les principes, les fictions, les procédures et les définitions du droit commun sont d'application en droit fiscal, à moins que la loi fiscale n'y déroge par une disposition expresse ou en raison des principes et de la nécessité propre au droit fiscal. Une telle « dérogation » implique, selon les termes mêmes de ce principe, que l'application du droit commun s'avère soit redondante, soit impossible au sein de la législation fiscale. Force est de constater que l'application de l'action paulienne en matière fiscale n'est ni redondante, ni impossible :

- la législation fiscale, *d'une part*, ne comporte aucune « disposition expresse », en matière de recouvrement, qui dérogerait à cette procédure, en instaurant un mécanisme comparable (à savoir un mécanisme permettant à l'administration d'exiger le paiement d'une dette fiscale à un tiers, qui se serait frauduleusement enrichi au préjudice de l'administration);
- *d'autre part*, aucun principe ni nécessité propres au droit fiscal ne nous semblent à même de s'opposer à l'introduction d'une action paulienne par l'administration fiscale, au stade du recouvrement.

Puisqu'aucune procédure fiscale ne permettrait au fisc d'atteindre le même résultat et que rien ne s'oppose à son utilisation en matière fiscale, il faut considérer que l'administration fiscale peut valablement utiliser l'action paulienne à ce stade de l'imposition.

## C. Légitimité et subsidiarité de l'action paulienne en matière fiscale

Au stade de l'établissement de l'impôt, de nombreuses dispositions anti-abus font exception au

<sup>(101)</sup> Civ. Anvers, 8 novembre 2004, R.G. n° 00/5938/A, non publié mais reflète dans *Fiscologue* n° 971/10.

<sup>(102)</sup> B. VANERMEN, « Principes inzake invordering van directe belastingen », in E. DIRIX et P. TÆLMAN, *Fiscaal executierecht*, Intersentia, Antwerpen, 2003, p. 1.

<sup>(103)</sup> E. DIRIX et P. TÆLMAN, *Fiscaal executierecht*, Intersentia, Antwerpen, 2003, voorwoord p. V.

principe de l'opposabilité des effets externes des actes des contribuables, de sorte que l'action paulienne ne peut être utilisée par l'administration à ce stade (dérogation au droit commun).

Au stade du recouvrement, par contre, la législation fiscale ne comporte aucun mécanisme permettant d'aboutir à un résultat similaire : l'utilisation de l'action paulienne au stade du recouvrement est donc légitime (absence de dérogation au droit commun).

Cette mesure de recouvrement nous semble cependant devoir être utilisée avec une grande mesure par l'administration fiscale, *et certainement à titre subsidiaire* : ainsi, il serait inopportun que l'administration fiscale utilise l'action paulienne, lors même qu'elle aurait la possibilité d'obtenir le paiement de la dette d'impôt par la voie des recours et privilèges offerts par la législation fiscale.

Or, il nous semble que les conditions d'intentement de l'action paulienne, qui constituent autant de puissants garde-fous, garantissent structurellement la subsidiarité de l'action paulienne en matière fiscale.

Les exigences relatives à l'*intention frauduleuse* dans le chef du contribuable et à la *complicité* dans le chef du cocontractant limitent tout d'abord drastiquement les possibilités d'intenter une telle action paulienne en matière fiscale. L'administration fiscale devra, en effet, établir qu'au moment de poser l'acte litigieux, toutes les parties avaient *conscience* du préjudice que subirait le Trésor public.

Dans de telles circonstances, il nous semble tout à fait légitime que l'administration fiscale puisse attaquer l'acte d'appauvrissement considéré, d'autant plus que la législation fiscale est tout à fait démunie lorsqu'elle est confrontée à ce genre de fraude.

L'acte attaqué doit ensuite engendrer un *préjudice* dans le chef du fisc. Par conséquent si, malgré l'acte litigieux, le fisc a toujours la possibilité de récupérer ce montant auprès du contribuable, en exploitant les recours et privilèges organisés par la législation fiscale, l'action paulienne devra être rejetée<sup>(104)</sup>.

Enfin, il ne serait bien évidemment pas normal que l'administration fiscale puisse exiger le paiement d'une dette d'impôt auprès d'un tiers, fût-il « complice » d'un acte d'appauvrissement frauduleux, si ce même montant ne peut plus être réclamé

au contribuable même. A son tour, la condition d'*antériorité* empêche l'administration fiscale de recouvrer la dette fiscale auprès du tiers cocontractant si celle-ci n'est pas *exigible* dans le chef du contribuable. C'est ainsi que l'action paulienne devra être rejetée si l'impôt n'a pas été enrôlé ou si les droits du Trésor sont prescrits. En outre, lorsque l'impôt est contesté par le contribuable, l'action paulienne devra se limiter à l'« incontestablement dû », hormis l'hypothèse d'une décision passée en force de chose jugée ou de l'invocation, par l'administration, d'un péril encouru par les droits du Trésor.

Les conditions drastiques posées par l'article 1167 du Code civil nous paraissent ainsi prévenir tout usage abusif de l'action paulienne de la part de l'administration fiscale. Un tel usage abusif nous semble d'autant moins possible que le contrôle de ces conditions est confié aux cours et tribunaux de l'ordre judiciaire, lesquels ont, à plusieurs reprises, freiné le bel enthousiasme de l'administration fiscale à l'égard de l'action paulienne<sup>(105)</sup>.

## Conclusion générale

L'article 1167 du Code civil, qui offre au créancier préjudicié la possibilité d'intenter une action paulienne à l'encontre d'un tiers, est particulièrement sommaire : c'est à la jurisprudence qu'est ainsi revenue la tâche de définir les conditions d'application de cette procédure.

Nous avons vu que, dans l'état actuel de notre droit positif, ces conditions sont les suivantes : le créancier agissant doit détenir une créance antérieure à l'acte incriminé, ce créancier doit avoir subi un préjudice et ce, en raison de l'acte frauduleux posé par son débiteur. Il faudra en outre apporter la preuve de la complicité du tiers cocontractant du débiteur lorsque l'acte litigieux est à titre onéreux.

Nous pensons avoir démontré que, si l'action paulienne ne peut être utilisée par l'administration fiscale au niveau de l'établissement de l'impôt, son utilisation est tout à fait légitime au stade du recouvrement de l'impôt. Les procédures fiscales de recouvrement ne comportent pas, en effet, d'institution équivalente ou à tout le moins de mécanisme permettant d'obtenir un résultat équivalent.

L'introduction d'une action paulienne est, par ailleurs, soumise à des conditions d'une telle sévé-

<sup>(104)</sup> Civ. Termonde, 23 janvier 1964, *J.D.F.*, 1964, pp. 120-121; M. VON KUEGELGEN, «Réflexions sur le régime des nullités et des inopposabilités», in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, éd. Jeune barreau Bruxelles, 2000, p. 602.

<sup>(105)</sup> À cet égard, voy. la revue de jurisprudence effectuée ci-avant.

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

rité que son utilisation en matière fiscale ne pourra se faire qu'à titre subsidiaire, conformément, à bien y réfléchir, au principe général de droit sur lequel se fonde cette étude : le droit commun ne s'applique qu'à titre subsidiaire, lorsque les législations particulières ne le contredisent pas, comblant les vides laissés par celles-ci.

Les cours et tribunaux exercent par ailleurs un contrôle strict quant à aux conditions d'intentement de l'action paulienne. À cet égard, la jurisprudence fiscale analysée au cours de cette étude a illustré ce

propos à maintes reprises, en soulignant ou en reflétant systématiquement la difficulté d'apporter la preuve de la réunion de toutes les conditions d'intentement de l'action paulienne : antériorité, préjudice pour le fisc, intention frauduleuse du contribuable, complicité du cocontractant.

L'application qui est ainsi faite de l'action paulienne au sein de la procédure fiscale nous semble, en conclusion et à de rares exceptions près, exempte de critique.

