

Doctrines

La compensation fiscale :
regard sur une jurisprudence
particulièrement trouble,
par F. George 665

Jurisprudence

■ Expropriation - Article 30 de la loi
du 30 décembre 1970 sur l'expansion
économique - Exclusion du droit de
rétrocession - Violation des articles 10
et 11 de la Constitution

Cour const., 25 septembre 2014,
observations de V. Defraiteur 675

■ Compensation au bénéfice du fisc
nonobstant situation de concours
(règlement collectif de dettes) - Article 334
de la loi-programme du 27 décembre
2004 - Condition d'antériorité des
créances (non)

Cass., 3^e ch., 31 mars 2014, note 678

■ Troubles de voisinage - Prescription
Justice de paix de Tournai, 2^e canton,
14 octobre 2014 680

■ Aveu judiciaire - Rétractation -
Discernement - Volonté réelle
Justice de paix de Tournai, 2^e canton,
1^{er} avril 2014 680

Chronique

Bibliographie - Coups de règle -
Dates retenues.

Bureau de dépôt : Louvain 1
Hebdomadaire, sauf juillet et août
ISSN 0021-812X
P301031



Journal des tribunaux

http://jt.larcier.be
10 octobre 2015 - 134^e année
31 - N° 6617
Georges-Albert Dal, rédacteur en chef

Doctrines

La compensation fiscale : regard sur une jurisprudence particulièrement trouble

Le régime de la compensation continue de se complexifier. Dans son arrêt du 31 mars 2014, la Cour de cassation semble s'écarter de sa propre jurisprudence en octroyant à l'administration fiscale une position particulièrement favorable qui interpelle.

1. Introduction. — Tant la Cour de cassation que la Cour constitutionnelle ont soufflé le chaud et le froid en matière de compensation fiscale¹. Le dernier arrêt du 31 mars 2014² rendu par la Cour de cassation opère un important revirement de jurisprudence. La Cour s'aligne sur la tendance développée quelques années auparavant par la Cour constitutionnelle.

Nous reviendrons, tout d'abord, sur l'apparition de la compensation fiscale au sein de notre arsenal législatif (1).

Puis, nous analyserons, en parallèle, la jurisprudence développée par la Cour de cassation et la Cour constitutionnelle (2).

L'arrêt rendu par la Cour de cassation le 31 mars 2014 retiendra, ensuite, notre attention (3).

Enfin, nous mettrons en exergue l'incohérence du régime prétorien qui s'est développé au fil des années en critiquant la solution dégagée par la Cour de cassation (4).

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

2. À l'origine : une interdiction de compensation à l'égard de l'État. — « Les créances relatives aux impôts, taxes et cotisations de sécurité sociale de l'État, et plus généralement des pouvoirs publics ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'une compensation légale »³. Telle était la solution classique⁴.

Des controverses sur l'étendue de cette interdiction surgirent toutefois⁵. Les cours et tribunaux se démarquèrent, à plusieurs reprises de la règle de l'interdiction⁶ tant vis-à-vis de la compensation invoquée par le contribuable que de celle avancée par le fisc. Un courant doctrinal enclin à l'admission de la compensation proposée (ou plus exactement imposée) par les pouvoirs publics vit, par ailleurs, le jour⁷.

(1) On entend par compensation fiscale la compensation instaurée par l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004 (*M.B.*, 31 décembre 2004).

(2) Cass., 31 mars 2014, R.G. n° S.12.0078.F, *R.W.*, 2014-2015, pp. 703-704, note R. HOUBEN, *Pas.*, 2014, livr. 3, p. 84, concl. J.M. GENICOT, *R.W.*, 2014-2015, pp. 703-704.

(3) P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge*, t. 2, *Les obligations*, vol. 3, coll. De Page, Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 2267 qui cite H. DE PAGE, t. III, 3^e éd., n° 651.

(4) Cette solution se dégage, « de l'intention du législateur de 1804 telle qu'elle résulte des travaux préparatoires » (P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge*, t. 2, *Les obligations*, vol. 3, coll. De Page, Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 2267 ; Cass., 29 novembre 1923, *Pas.*, 1924, I, p. 52).

(5) Voy. les références citées par M.-C. ERNOTTE, « L'extinction des obligations : la compensation », in X, *La théorie générale des obligations*, C.U.P., n° 27, Liège, Édition Formation permanente C.U.P., 1998, p. 297, notes 64 et 65.

(6) Liège, 24 décembre 1968, *Pas.*, 1969, II, p. 70 : « Pareille compensation ne peut en tout cas se concevoir que s'il y a, entre l'État et le contribuable, coexistence de dettes également liquides et exigibles » et Cass., 1^{er} juin 1948, *Pas.*, 1948, I, p. 353.

(7) Voy. P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge*, t. 2, *Les obligations*, vol. 3, coll. De Page, Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 2268 qui renvoie à M.-A. FLAMME, *Droit administratif*, t. I, Bruxelles, Bruylant, 1989, n° 12,

strada lex Ouvrage disponible en version électronique sur www.stradalex.com

RENOI PRÉJUDICIEL ET MARGE D'APPRÉCIATION DU JUGE NATIONAL
PRELIMINARY RULING PROCEDURE AND MARGIN OF APPRECIATION OF THE NATIONAL JUDGE

Sous la direction de Eleftheria Neframi
Préface de Vassilios Skouris

La question principale de cet ouvrage est de savoir dans quelle mesure il incombe au juge national d'apprécier les intérêts en question en matière de renvoi préjudiciel, et dans quelle mesure la Cour de justice restreint sa marge d'appréciation.

> Collection de la Faculté de Droit, d'Économie et de Finance de l'Université du Luxembourg
348 p. • 85,00 € • Édition 2015

DANS LA MÊME COLLECTION

DIALOGUE DÉFERENT DES JUGES ET PROTECTION DES DROITS DE L'HOMME
L'ENSEIGNEMENT CLINIQUE DU DROIT ÉCONOMIQUE ET FINANCIER

larcier www.larcier.com
commande@larciergroup.com
c/o Larcier Distribution Services srl
Pâques, 4 b - 1348 Louvain-la-Neuve - Belgique
Tél. 0800/39 067 - Fax 0800/39 068

C'est cette dernière solution qui fut consacrée dans l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004^{8,9}. Dans cet article, le sort de la compensation après situation de concours est également réglé. Une dérogation à l'interdiction de compensation après faillite¹⁰ est établie par le législateur au bénéfice du fisc. Ce régime dérogatoire sera l'objet de la présente contribution.

3. Une compensation au profit de l'administration fiscale. — L'interdiction de compensation après faillite est donc battue en brèche depuis l'entrée en vigueur de l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004¹¹ modifié par la loi du 22 décembre 2008¹².

Cet article dispose actuellement que :

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

Le législateur autorise ainsi la compensation légale au bénéfice de l'administration fiscale, lorsque cette dernière est débitrice du contribuable, malgré l'existence d'une situation de concours. Contrairement au régime de droit commun¹³, la compensation n'est conditionnée par aucune exigence de connexité¹⁴. Certains auteurs parlent d'ailleurs d'une véritable compensation *sui generis*¹⁵.

Il s'agit d'une prérogative taillée sur mesure pour les créanciers fiscaux. La compensation constitue, parmi beaucoup d'autres¹⁶, une mesure de faveur dont jouit aujourd'hui le fisc¹⁷.

Ces avantages concédés au fisc par le législateur n'ont pas manqué de donner lieu à de nombreuses questions préjudicielles vu le traitement différencié des créanciers. L'articulation de ces différents arrêts aboutit à un paysage à « géométrie variable »¹⁸ de la compensation. Les en-

seignements livrés par nos plus hautes juridictions ne permettent malheureusement pas de dégager une vue d'ensemble du régime. Nous y revenons, chronologiquement, dans le point 2 suivant.

2 Évolution jurisprudentielle¹⁹

A. Constitutionnalité de l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004

4. Introduction. — La Cour d'arbitrage, rebaptisée Cour constitutionnelle, fut, à la suite de l'adoption de la loi-programme, saisie de questions préjudicielles sur la constitutionnalité des dispositions qui dérogent au régime de l'égalité des créanciers.

Les premiers arrêts rendus reconnaissent la constitutionnalité de l'article 334 de la loi-programme de 2004.

5. Arrêt de la Cour d'arbitrage du 19 avril 2006²⁰. — La Cour répond, dans un arrêt du 19 avril 2006, à deux questions préjudicielles posées respectivement par le juge des saisies de Neufchâteau et celui de Malines. Dans les deux affaires, le fisc entend compenser le crédit d'impôt à reverser au médiateur de dettes avec la créance fiscale qu'il détient, et ce au mépris du concours que crée le règlement collectif de dettes.

La Cour estime, dans un premier temps, que la différence de traitement entre le fisc et les autres créanciers en concours repose sur un critère objectif, à savoir la qualité du créancier.

La mesure est, selon la Cour²¹, en rapport avec les objectifs du législateur, à savoir résorber l'arriéré fiscal et éviter que des crédits d'impôt soient remboursés à un redevable encore débiteur pour une autre taxe de l'administration fiscale. La Cour est d'avis que « le produit de l'impôt étant affecté à des dépenses publiques qui visent à la satisfaction de l'intérêt général, il doit être admis qu'il puisse être dérogé aux règles de compensation du droit commun ». « Le mécanisme de compensation légale contesté n'est pas une mesure disproportionnée affectant la situation des autres créanciers, compte tenu des objectifs de résorption de l'arriéré fiscal et d'efficacité de la procédure de recouvrement qui

p. 22. Voy. également pour le régime antérieur à la loi du 27 décembre 2004 : J. KIRKPATRICK, « La compensation entre les dettes d'impôts et les créances de restitutions d'impôts de même nature », *Mélanges offerts à Pierre Van Ommeslaghe*, Bruxelles, Bruylant, 2000, pp. 157-172.

(8) Loi-programme du 27 décembre 2004, *M.B.*, 31 décembre 2004. Voy. sur cette loi, J.-M. DELCOUR, C. DELVAUX, F. REMACLE, A. RÖMER, « La loi programme du 27 décembre 2004 : examen de quelques dispositions à caractère fiscal », *Pacioli*, 2005, pp. 1-5.

(9) Préalablement à l'entrée en vigueur de la loi, certaines dispositions légales telles que les articles 143 et 166 de l'A.R./C.I.R. 1992 mettaient déjà en place des systèmes d'imputation ou d'affectation de remboursement d'impôts (voy. É. VAN DEN HAUTE et M.-D. WEINBERGER, « L'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004 : entre compensation et voie d'exécution », *Ann. crédit*, 2005, pp. 302-303).

(10) Il existe plusieurs exceptions au principe de l'interdiction de compensation après concours. La première exception, qui relève de l'œuvre créatrice de la Cour de cassation, exige la présence d'un lien de connexité entre les créances à compenser. Elle est consacrée par la Cour dans son arrêt du 7 décembre 1961 (Cass., 7 décembre 1961, *Pas.*, 1962, I, p. 440). La seconde découle de la

loi du 15 décembre 2004 (loi du 15 décembre 2004 relative aux sûretés financières et portant des dispositions fiscales diverses en matière de conventions constitutives de sûreté réelle et de prêts portant sur des instruments financiers, *M.B.*, 1^{er} février 2005). Seule la compensation conventionnelle est soumise à cette loi. À la suite des dernières modifications législatives, l'exception ne vise désormais plus les clauses de compensation conclues entre ou avec des personnes physiques non commerçantes. Enfin, le législateur est également intervenu au bénéfice de l'administration fiscale : un droit de compensation après concours lui est reconnu depuis la loi-programme du 27 décembre 2004.

(11) Loi-programme du 27 décembre 2004, *M.B.*, 31 décembre 2004. L'article 334 a subi quelques modifications à la suite de l'entrée en vigueur d'une loi-programme du 22 décembre 2008 (voy. F. GEORGES, « Inconstitutionnalité partielle de la compensation conventionnelle nonobstant concours », obs. sous C. const. n° 167/2008, 27 novembre 2008, *J.L.M.B.*, 2009, p. 825, note 19 ; F. DESTERBECK, « De schuldvergelijking in fiscale zaken : verdere evolutie », *T.F.R.*, 2009, pp. 314-315).

(12) Loi-programme du 22 décembre 2008, *M.B.*, 29 décembre 2008. Cette loi élargit le champ d'application de l'article 334 qui vise désor-

mais tous les impôts et les créances non fiscales dont la perception ou le recouvrement est assuré par le S.P.F. Finances.

(13) Pour les développements récents sur la compensation de droit commun, voy. M. BERLINGIN, « Compensation légale : précisions utiles dans la jurisprudence récente de la Cour de cassation », *Les Pages*, 2015, n° 3, p. 2.

(14) A. VAN HOE, « Fiscale schuldvergelijking en nieuwe activiteiten van de gefailleerde : dode hoek in het vermogensrecht », *T.F.R.*, 2013, p. 506 ; F. LEDAIN, « Recouvrement - La compensation entre créances et dettes fiscales : la Cour de cassation donne un coup de pouce à l'État belge », *Lettre d'info - Actualités fiscales* n° 33, 29 septembre 2014, www.monkey.be ; C. BEDORET, « Le R.C.D. et ...la compensation fiscale », *Bulletin social et juridique*, 2014/2, p. 3.

(15) A. DAYEZ, S. SCARNA et R. THONET, « Commentaire art. 334 L.-prog. 27 décembre 2004 », *Privileges et hypothèques*, Malines, Kluwer, 2008, p. 49.

(16) Hypothèque légale, privilège du préalable et de l'exécution d'office, retenue T.V.A., saisie-arrêt simplifiée... (voy. F. GEORGES, « Analyse critique des prérogatives des créanciers fiscaux et sociaux dans la pratique notariale », *Rev. not.*, 2009, pp. 491-515).

(17) Dans son étude publiée à la Re-

vue du notariat, F. Georges s'interroge sur l'ensemble de ces mesures de faveur (F. GEORGES, « Analyse critique des prérogatives des créanciers fiscaux et sociaux dans la pratique notariale », *Rev. not.*, 2009, pp. 491-515). Voy. également : DAYEZ, S. SCARNA et R. THONET, « Commentaire art. 334 L.-prog. 27 décembre 2004 », *Privileges et hypothèques*, Malines, Kluwer, 2008, p. 56.

(18) F. GEORGES, « La compensation, une garantie à géométrie de plus en plus variable », obs. sous Cass., 5 octobre 2012, *J.L.M.B.*, 2013, pp. 978-981.

(19) La présente partie s'inspire largement de notre contribution intitulée « Compensation et insolvabilité : questions choisies », in X, *Chronique de jurisprudence sur les causes d'extinction des obligations (2010-2013)*, C.U.P., vol 149, Bruxelles, Larcier, 2014, pp. 89-133.

(20) Voy. pour une critique de l'arrêt, F. GEORGES, obs. sous C. A., 19 avril 2006, *J.T.*, pp. 702-703. Voy. également M.-F. RIGAUX, « Le droit de l'insolvabilité à l'épreuve de la règle de l'égalité », in M. DAL et A. ZENNER (coord.), *Actualité de la continuité, continuité de l'actualité - États généraux de la continuité*, Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 47 et s.

(21) C. A., 19 avril 2006, *J.T.*, 2006, pp. 701 et s., note F. GEORGES.



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

La Cour consacre la constitutionnalité de la prérogative accordée à l'administration fiscale²². Elle ajoute que « l'évolution du droit de l'insolvabilité et du droit des sûretés a multiplié les mécanismes permettant aux créanciers de se prémunir contre le risque d'insolvabilité de leurs débiteurs, en dérogeant au principe de l'égalité des créanciers ».

6. Arrêt de la Cour d'arbitrage du 21 juin 2006²³. — La constitutionnalité de l'article 334 de la loi-programme est réaffirmée dans un arrêt de la Cour d'arbitrage du 21 juin 2006²⁴. Les faits diffèrent toutefois légèrement dans la mesure où la situation de concours visée est une faillite. La compensation du crédit d'impôt et de la dette d'impôt du failli, malgré la survenance du concours, est jugée compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution. La Cour confirme le raisonnement déjà tenu dans son arrêt du 19 avril 2006.

Dans cet arrêt, la Cour se pose encore la question de la pertinence de la justification qu'elle propose dans le cas d'une poursuite d'activité par le curateur. La Cour n'y répond toutefois pas. Elle souligne qu'elle ne peut modifier la portée de la question préjudicielle qui, en l'espèce, ne vise pas cette hypothèse spécifique²⁵.

B. Un frein à la compensation fiscale

7. Introduction. — La position particulièrement privilégiée dont bénéficie le fisc rencontre toutefois différents obstacles. La Cour constitutionnelle et la Cour de cassation sont venues tour à tour tempérer les développements particulièrement propices à une compensation fiscale sans limite.

8. Arrêt de la Cour constitutionnelle du 19 mars 2009²⁶. — La question préjudicielle qui est posée à la Cour est étrangère à celle soumise à son appréciation en 2006. Il s'agit de se prononcer sur « la compensation entre des dettes fiscales afférentes à une période antérieure à la faillite et une créance fiscale liée à une opération réalisée dans le cadre de la gestion de la faillite »²⁷.

La Cour censure l'article 334 de la loi-programme en ce qu'il « autorise, dans l'hypothèse d'une faillite, la compensation entre une dette fiscale antérieure à la déclaration de faillite et une créance fiscale née des publications imposées au curateur d'une faillite »^{28 29}.

La Cour décide que « Les frais de publication, qui constituent des dettes de la masse, engendrent, en effet, un *boni* de T.V.A., qui constitue une créance de la masse d'une nature différente de celle des créances nées d'opérations antérieures à la faillite.

La circonstance que le produit de l'impôt est affecté à des dépenses publiques qui visent la satisfaction de l'intérêt général ne suffit pas à justifier qu'il soit de la sorte porté atteinte aux droits du curateur qui, dans le cadre de l'exercice de la mission qui lui est légalement confiée, est tenu de procéder à des publications dont il ne pourrait raisonnablement être admis qu'il en supporte la charge fiscale ».

F. Georges épingle deux questions qui restent en suspens au vu de la spécificité de l'affaire soumise à la Cour : « on peut se demander si l'enseignement de la Cour serait identique dans l'hypothèse où il ne

serait pas question d'une créance fiscale issue d'une opération que le curateur avait l'obligation légale d'accomplir. Reste également incertain le sort des créances fiscales de la masse dans une autre hypothèse que celle de la faillite, eu égard au statut particulier du curateur »³⁰.

9. Arrêt de la Cour de cassation du 24 juin 2010³¹. — Parallèlement, la Cour de cassation est également saisie de cette problématique. La question se pose de savoir si la compensation peut s'opérer entre deux dettes réciproques si l'une est née avant la faillite et l'autre postérieurement, à la suite de la poursuite des activités du failli.

La Cour de cassation limite la portée qu'entend donner l'administration à l'article 334 de la loi-programme. La Cour rappelle l'enseignement de droit commun selon lequel « la compensation est exclue entre les dettes et les créances nées avant la faillite et les créances et les dettes nées après la faillite, même s'il y a connexité ».

Bien que l'article 334 déroge à l'article 1298 du Code civil en prévoyant une compensation après concours, le droit commun reste d'application en ce sens que la compensation ne vise que les créances nées avant la situation de faillite³². La Cour décide que l'article 334 ne peut être examiné comme permettant « à l'État de déroger fondamentalement au principe d'égalité et au principe de fixation qui sont à la base des articles 1298 du Code civil et 17.2 de la loi du 8 août 1997 sur les faillites. L'article 334 de la loi-programme ne permet dès lors pas de compensation entre une créance fiscale née avant la déclaration de faillite du redevable et les crédits fiscaux qui doivent être remboursés au curateur en raison des opérations commerciales poursuivies par lui après la déclaration de faillite du redevable concerné ».

Le critère retenu ici par la Cour de cassation diffère de celui adopté préalablement par la Cour constitutionnelle. Tandis que la première distingue les créances selon qu'elles naissent avant ou après la faillite, la seconde distingue les créances « de la masse » et les créances « dans la masse ». Nous reviendrons sur ces qualifications *infra* n^{os} 25 et 5.

C. Retour à un courant plus favorable au fisc

10. Introduction. — À ces restrictions apportées par nos plus hautes juridictions à la compensation fiscale succèdent de nouvelles décisions qui inversent à nouveau la tendance et confirment notamment la constitutionnalité de l'article 334.

11. Arrêt de la Cour constitutionnelle du 13 décembre 2012³³. — Dans son arrêt du 13 décembre 2012³⁴, la Cour constitutionnelle n'invalide pas la mesure fiscale fixée à l'article 334 de la loi-programme. Elle semble opter pour une voie plus souple³⁵ que celle dans laquelle la Cour de cassation s'était engagée en 2010³⁶.

La Cour rappelle d'abord l'enseignement de la Cour de cassation selon lequel la compensation prévue par la disposition en cause ne vaut que pour les créances qui sont nées avant la déclaration de faillite. Elle s'écarte ensuite de la solution adoptée par la Cour et décide que la compensation s'applique « entre les dettes fiscales du failli nées avant la faillite et les créances découlant de l'exercice d'une activité nouvelle du failli avant la clôture de celle-ci »³⁷.

(22) V. SAGAERT, « Actuele ontwikkelingen inzake schuldvergelijking. Over de groei (pijnen) van een verbintenisrechtelijk zekerheidsmechanisme », in X, *Actuele ontwikkelingen inzake verbintenisrecht*, Anvers, Intersentia, 2009, p. 240.

(23) C. A., 21 juin 2006, *R.W.*, 1996-1997, p. 1193, *F.J.F.*, 2006, p. 879.

(24) C. A., 21 juin 2006, *R.W.*, 1996-1997, p. 1193, *F.J.F.*, 2006, p. 879.

(25) Voy. P. LAUWERS, « Inhouding van belastinggoeden », *R.A.B.G.*, 2006, pp. 1304-1312, note sous C. A., 19 avril 2006.

(26) C. const., 19 mars 2009, *J.L.M.B.*, 2009, p. 827, note F. GEORGES. Voy. également sur cet arrêt, M.-F. RIGAUX, « Le droit de l'insolvabilité à l'épreuve de la règle de l'égalité », in M. DAL et A. ZENNER (coord.), *Actualité de la continuité*,

continuité de l'actualité - États généraux de la continuité, Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 48-49.

(27) C. const., 19 mars 2009, *J.L.M.B.*, 2009, p. 827, note F. GEORGES.

(28) *Ibidem*.

(29) Ce qui amène F. Georges à utiliser l'expression d'« inconstitutionnalité (très) partielle » (F. GEORGES, « Inconstitutionnalité [très] partielle de la compensation fiscale nonobstant concours », *J.L.M.B.*, 2009, pp. 831-832, note sous C. const. 19 mars 2009).

(30) F. GEORGES, « Inconstitutionnalité (très) partielle de la compensation fiscale nonobstant concours », *J.L.M.B.*, 2009, pp. 831-832, note sous C. const. 19 mars 2009.

(31) Cass., 24 juin 2010, *Pas.*, 2010,

pp. 2034-2042, *R.D.C.*, 2010, p. 903, *T.G.R.*, 2010, pp. 265-271, *R.W.*, 2010-2011, pp. 844-845, note R. HOUBEN.

(32) Sur cette question, voy. R. HOUBEN, « Het vereiste van tijdig bestaan van de verrekenen vorderingen voor de schuldvergelijking na samenloop (in fiscale zaken) », note sous Cass., 24 juin 2010, *R.W.*, pp. 845-848.

(33) C. const., 13 décembre 2012, *J.L.M.B.*, 2013, p. 960, note F. GEORGES, *T.F.R.*, 2013, p. 503, note A. VAN HOE.

(34) Voy. sur cet arrêt, F. GEORGES, « La compensation, une garantie à géométrie de plus en plus variable », *J.L.M.B.*, 2013, pp. 980-981 ; A. VAN HOE, « Fiscale schuldvergelijking en nieuwe activiteiten van de gefaillieerde : dode hoek in het

vermogensrecht », *T.F.R.*, 2013, pp. 506-510.

(35) F. GEORGES et V. GRELLA, « Règlement collectif de dettes, saisies et garanties : points de friction », in X, *Le règlement collectif de dettes*, C.U.P., vol. 140, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 122.

(36) Notons toutefois que les faits à l'origine des deux décisions diffèrent quelque peu. Tandis que l'arrêt de la Cour de cassation de 2010 visait l'hypothèse d'une poursuite d'activité par le curateur (article 47 de la loi sur les faillites), l'arrêt de la Cour constitutionnelle concerne une poursuite d'activité (ou plus exactement le lancement d'une nouvelle activité) décidée par le failli lui-même.

(37) La Cour renvoie dans son raisonnement à l'arrêt de la Cour de cassation du 26 octobre 1987 (*Pas.*, 1988,



D'après la Cour, « les créances découlant de l'activité nouvelle du failli avant la clôture de la faillite font partie de la masse, au même titre que celles nées avant la faillite. Dès lors, en permettant de compenser, avec des dettes fiscales nées avant la faillite, tant les créances fiscales découlant d'activités exercées par le failli avant la faillite que celles découlant de l'exercice d'une nouvelle activité du failli entre le jugement déclaratif de la faillite et la clôture de celle-ci, la disposition en cause n'est pas incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution ».

En qualifiant les créances fiscales découlant d'une nouvelle activité du failli de créances dans la masse³⁸, la Cour évite de contredire les enseignements dégagés par la Cour de cassation.

Un premier constat s'impose : le critère du moment de la naissance de la créance est abandonné au profit de la distinction, déjà retenue par la Cour constitutionnelle en 2009, entre dettes « de la masse » et dettes « dans la masse »³⁹.

12. Arrêt de la Cour de cassation du 31 mars 2014 (renvoi). — La Cour de cassation vient encore tout récemment d'embôîter le pas à la Cour constitutionnelle. L'arrêt qui fait l'objet du présent commentaire, s'inscrit dans une tendance favorable à la compensation fiscale malgré la situation de concours. Nous y revenons dans le point suivant dédié à son analyse.

3 L'arrêt du 31 mars 2014 de la Cour de cassation

13. Introduction. — Dans son arrêt du 31 mars 2014, la Cour de cassation opère un nouveau revirement⁴⁰ de jurisprudence. Après avoir exclu, en 2010, la compensation fiscale entre dettes nées avant et dettes nées après la faillite, la Cour semble balayer d'un revers de la main sa jurisprudence antérieure. Ce faisant, elle offre au fisc une position davantage encore privilégiée.

14. Faits à l'origine du litige. — L'affaire soumise à la Cour de cassation concernait, au fond, deux personnes admises au bénéfice du règlement collectif de dettes. Un projet de plan amiable est transmis par le médiateur au SECAL (Service des créances alimentaires), plan qui sera ensuite homologué par le tribunal du travail.

Le SECAL fait, parallèlement à la procédure, bloquer un crédit d'impôt (contributions directes) né après la date d'admissibilité dans la mesure où l'un des médiés lui reste redevable du paiement de créances alimentaires nées avant la date d'admissibilité. Les créances alimentaires du SECAL sont, en réalité, visées par l'article 334 de la loi-programme⁴¹ dans la mesure où il s'agit de créances non fiscales dont la perception et le recouvrement sont assurés par le Service public fédéral Finances.

Le médiateur conteste l'imputation par le SECAL d'un dégrèvement d'impôts sur l'arriéré de contributions alimentaires. Ce dégrèvement entrave en effet l'exécution du plan homologué par le tribunal.

15. Jugement du tribunal du travail de Bruxelles du 17 mars 2011. — Le tribunal du travail de Bruxelles fait droit à la demande du médiateur et fait injonction au SECAL de restituer au médiateur de dettes le montant compensé illégalement. Le tribunal décide en effet que la compensation contrevient aux dispositions du règlement amiable homologué⁴². Le S.P.F. Finances interjette appel de la décision. Il sollicite la réformation de la décision estimant que la compensation opérée est parfaitement légale.

16. Arrêt de la cour du travail de Bruxelles du 13 mars 2012⁴³. — La cour du travail revient, tout d'abord, sur les contours du principe de l'égalité des créanciers tel que consacré par les articles 7 et 8 de la loi hypothécaire ainsi que sur le droit commun de la compensation légale. La cour rappelle qu'après la survenance du concours, la compensation n'est reconnue que s'il existe une connexité étroite entre les créances. Elle cite à l'appui de son raisonnement les arrêts de la Cour de cassation des 2 septembre 1982⁴⁴ et 12 janvier 1996⁴⁵. La cour précise néanmoins que la compensation reste interdite, malgré l'existence d'un lien de connexité, entre, d'une part, les dettes et les créances nées avant la naissance du concours et, d'autre part, celles nées après le concours. La cour conclut dès lors que : « sur la base des règles de droit commun, (...) la compensation est en principe exclue entre la créance alimentaire du SECAL née avant la date d'admissibilité du débiteur à la procédure en règlement collectif de dettes, et le crédit d'impôt né d'une activité professionnelle du débiteur après cette date, aucun lien étroit de connexité ne pouvant être constaté entre les deux ».

La cour se demande ensuite dans quelle mesure l'article 334 déroge au droit commun de l'égalité des créanciers et à l'article 1298 du Code civil. Après avoir constaté que l'article 334 déroge à l'exigence de connexité pourtant indispensable, en droit commun, à l'admissibilité de la compensation après concours, la cour s'interroge sur l'existence d'une dérogation à la condition selon laquelle les créances à compenser doivent être nées avant le concours. La cour estime que ni le prescrit de l'article 334, ni les travaux préparatoires ne contiennent semblable dérogation. Elle renvoie à l'arrêt de la Cour de cassation du 24 juin 2010 qui prend position en faveur de l'absence de dérogation.

Elle s'interroge, par ailleurs, dans l'hypothèse où la dérogation serait reconnue, sur la compatibilité de cette interprétation de l'article 334 de la loi-programme avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'« elle conférerait un privilège au bénéfice du S.P.F. Finances dont l'ampleur ne serait pas raisonnablement justifiée au regard de l'objectif poursuivi par le législateur ».

La cour du travail décide dès lors que « l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004 n'a pas pour effet d'autoriser la compensation entre une créance du SECAL née avant l'admissibilité du débiteur à la procédure en règlement collectif de dettes, et les crédits fiscaux qui doivent lui être remboursés en raison d'une activité

n° 115, pp. 227-228). Dans ce dernier arrêt, la Cour décide : « Attendu que le dessaisissement (...) ne prive pas le failli du droit de se livrer pendant la faillite à de nouvelles affaires et d'acquiescer de cette manière d'autres biens, qui sont le gage des créanciers de la faillite, sous déduction des frais nécessités par leur acquisition et des charges qui les grèvent ».

(38) A. Van Hoe nuance toutefois le principe tel que rappelé par la Cour de cassation « De overweging van het Grondwettelijk Hof, alsof schuldvorderingen die voortvloeien uit een nieuwe activiteit van de gefailleerde vóór de sluiting van het faillissement, deel uitmaken van de boedel, op dezelfde wijze als die welke vóór het faillissement zijn ontstaan, dient minstens genuanceerd te worden. Vastgesteld werd immers dat de aanspraak van de bestaande schuldeisers (slechts) een netto-aanspraak is ». Le sort du passif né de l'activité nouvelle

du failli constitue pour l'auteur « een dode hoek in het vermogensrecht » (A. VAN HOE, « Fiscale schuldvergelijking in nieuwe activiteiten van de gefailleerde : dode hoek in het vermogensrecht », *T.F.R.*, 2013, p. 510).

(39) La cour d'appel de Mons, dans un arrêt du 27 mai 2013 publié à la *J.L.M.B.*, 2014, n° 16, pp. 772-775, tente d'appliquer de manière rigoureuse les enseignements, en apparence contradictoires, d'une part, de l'arrêt de la Cour de cassation du 24 juin 2010 et, d'autre part, de l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 13 décembre 2012. Dans sa décision, la cour d'appel souligne qu'« À cet égard, la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass., 24 juin 2010, *op. cit.*, et note R. HOUËN) semble plus restrictive que celle de la Cour constitutionnelle (C. const., 13 décembre 2012, *J.L.M.B.*, 2013, p. 960, et note F. GEORGES, « La compensation, une garantie à géométrie

de plus en plus variable », p. 978). Elle fait sienne l'assimilation, déjà opérée par la Cour constitutionnelle, de la créance découlant d'une nouvelle activité du failli (entre le jugement déclaratif et le jugement de clôture) à une créance dans la masse.

(40) R. Houben y voit plutôt une précision apportée par la Cour de cassation à sa jurisprudence : « Daarom betekent het geannoteerde arrest ook geen ommekeer in de cassatierechtpraak, maar slechts een precisering daarvan, namelijk dat de mogelijkheid voor de fiscus, dit over een vordering van vóór de samenloop beschikt, tot schuldvergelijking met een vordering van de belastingplichtige van na de samenloop, afhankelijk is van de aard van lastgenoemde vordering (i.e. of zij ontstaat uit een nieuwe activiteit van de belastingplichtige na de samenloop dan wel uit de voortzetting van de bestaande activiteit door de bewindvoerder) (R. HOUËN, « Het vereiste van tijdig bestaan van

de te verrekenen vorderingen voor de schuldvergelijking na samenloop in fiscale zaken (art. 334 Programmatwet 2004 herbezocht) », *R.W.*, 2014-2015, pp. 704-708, note sous Cass., 31 mars 2014.

(41) Voy. l'article 334 de la loi-programme tel que modifié par l'article 194 de la loi-programme du 22 décembre 2008 (*M.B.*, 29 décembre 2008).

(42) L'auteur se base sur les informations telles que recueillies dans l'arrêt de la cour du travail de Bruxelles.

(43) C.T. Bruxelles, 13 mars 2012, *R.G.* n° 2011/AB/402, inédit. Voy. également, F. GEORGES et V. GRELLA, « Règlement collectif de dettes, saisies et garanties : points de friction », in X, *Le règlement collectif de dettes*, C.U.P., vol. 140, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 121.

(44) Cass., 2 septembre 1982, *J.T.*, 1982, p. 739.

(45) Cass., 12 janvier 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 46.



professionnelle exercée par le débiteur après la décision d'admissibilité ». L'État belge se pourvoit en cassation.

17. Le pourvoi en cassation. — Le demandeur en cassation soulève un moyen unique articulé en deux branches. Il invoque la violation de l'article 334, alinéa 2, de la loi-programme du 27 décembre 2004 ainsi que des articles 10 et 11 de la Constitution.

Seule la première branche sera examinée par la Cour. Il y est soutenu par le demandeur qu'« aux termes de l'article 334, alinéas 1^{er} et 2, de la loi-programme du 27 décembre 2004, la compensation est expressément autorisée entre toutes créances et dettes de l'État belge, service public fédéral des Finances, et ce, sans restriction aucune ». Le demandeur allègue que l'arrêt attaqué, en décidant qu'une créance de l'État belge antérieure à l'homologation de la décision d'admissibilité au règlement collectif de dettes ne peut être compensée avec une dette après admissibilité, ne justifie pas légalement sa décision.

18. Arrêt de la Cour de cassation du 31 mars 2014⁴⁶. — La Cour casse, malgré l'avis contraire du ministère public⁴⁷, l'arrêt attaqué sur la première branche du moyen unique tirée de la violation de l'article 334.

Elle décide que l'article 334 de la loi-programme « n'exige pas que les créances en cause existent l'une et l'autre avant la survenance du concours ». Après avoir rappelé que le législateur, en introduisant l'article 334, entendait étendre la possibilité pour l'État d'opérer une compensation, après concours, entre des créances qu'il détermine peu importe l'existence d'un lien de connexité, la Cour se prononce en faveur d'une nouvelle dérogation au droit commun.

19. Un régime privilégié conféré au fisc. — Vu les différents arrêts intervenus, le fisc peut désormais se prévaloir d'un régime de compensation transversal⁴⁸ particulièrement avantageux. Les principes qui se dégagent actuellement en doctrine et en jurisprudence se résument comme suit :

— l'article 334 s'applique à l'ensemble des impôts (et des créances non fiscales dont la perception et le recouvrement sont assurés par le SPF Finances⁴⁹) ;

— il s'applique sans égard à l'existence ou non d'un concours⁵⁰ ;

— par dérogation au droit commun, la compensation ne suppose pas, malgré la survenance du concours, l'existence d'un lien étroit de connexité entre les créances⁵¹ ;

— la condition selon laquelle les créances et dettes à compenser doivent être nées avant la situation de concours n'est pas davantage requise⁵² ;

— le fisc ne doit recourir à aucune formalité⁵³ ;

— la compensation est toutefois limitée à la partie non contestée des créances^{54,55} ;

— en matière de règlement collectif de dettes, si « la créance du Service public fédéral Finances fait l'objet d'une remise de dettes dans le cadre d'un plan amiable homologué ou d'un plan judiciaire imposé

par le juge, la compensation ne peut porter que sur la part de la créance visée par la remise de dettes »⁵⁶ ;

— le but poursuivi par le législateur, à savoir résorber l'arriéré fiscal et assurer une meilleure perception des impôts, suffirait à justifier raisonnablement l'ampleur du privilège octroyé.

4 Aperçu critique de l'arrêt du 31 mars 2014

20. Introduction. — On est désormais tentée, à la suite du dernier arrêt rendu par notre Cour suprême, d'affirmer, à l'instar de certains auteurs de doctrine, « que les créances fiscales impliquant le Service public fédéral Finances sont sujettes à compensation, au cours d'un règlement collectif de dettes, en application de l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004, sans qu'il soit requis que la créance du débiteur-médié existe avant la survenance du concours »⁵⁷.

L'arrêt rendu s'écarte en effet expressément de la thèse majoritaire développée jusqu'ici en doctrine et en jurisprudence qui prônait l'exigence d'antériorité des deux créances à compenser. Nous reviendrons dès lors, dans un premier temps, sur l'origine et les développements de cette condition (A).

La règle dégagée par la Cour sera également examinée à l'aune des grands principes qui gouvernent le droit fiscal (B).

Les critères de dettes « de la masse » et de dettes « dans la masse » seront également éprouvés. Les divergences et convergences qui existent avec le critère de la naissance des créances seront mises en exergue (C).

Le contexte dans lequel s'inscrit cette décision nous permettra de revenir sur le cas particulier de concours que fait naître le règlement collectif de dettes (D).

Enfin, nous nous poserons à nouveau la question de la constitutionnalité de l'article 334 de la loi-programme tel qu'interprété aujourd'hui par la Cour de cassation (E).

A. Origine et développements relatifs à la condition d'antériorité

21. La condition d'existence des créances. — L'article 1290 du Code civil dispose que « la compensation s'opère de plein droit par la seule force de la loi, même à l'insu des débiteurs ; les deux dettes s'éteignent réciproquement, à l'instant où elles se trouvent exister⁵⁸ à la fois, jusqu'à concurrence de leurs quotités respectives ». C'est de cet article qu'est issue la condition d'existence des créances à compenser. Comme l'indique très justement R. Houben, « De eerste en meest evidente voorwaarde voor de schuldvergelijking is de voorwaarde van het bestaan van de te verrekenen vordering ("bestaansvoorwaarde") »⁵⁹.

(46) Cass., 31 mars 2014, R.G. n° S.12.0078.F., R.W., 2014-2015, pp. 703-704, note R. HOUBEN, *Pas.*, 2014, livr. 3, p. 84, concl. J.-M. GENICOT.

(47) Voy. concl. av. gén. J.-M. GENICOT, www.juridat.be : « Cet article 334, alinéa 1^{er}, qui permet donc, dans les cas qu'il vise, une compensation au profit de l'État, n'entend donc déroger qu'à la condition de connexité entre créances et dettes réciproques. Il n'aborde pas et n'entend donc pas déroger à l'exigence, de principe, d'une naissance préalable à la situation de concours des dettes et créances pouvant être compensées ».

(48) R. HOUBEN, *Schuldvergelijking*, Anvers, Intersentia, 2010, n° 831, p. 502 ; R. HOUBEN, « Het vereiste van tijdig bestaan van de te verrekenen vorderingen voor de schuldvergelijking na samenloop (in fiscale zaken) », note sous Cass., 24 juin 2010, R.W., p. 847 ; circulaire

n° AREC 3/2005 (AFER 11/2005), dd. 24 mars 2005, www.fisconet.be.

(49) F. LEDAIN, « Recouvrement - La compensation entre créances et dettes fiscales : la Cour de cassation donne un coup de pouce à l'État belge », *Lettre d'info - Actualités fiscales*, n° 33, 29 septembre 2014, www.monkey.be.

(50) P. LAUWERS, « Inhouding van belastingtegoeden », *R.A.B.G.*, 2006, pp. 1310-1311, note sous C.A., 19 avril 2006 ; A. DAYEZ, S. SCARNA et R. THONET, « Commentaire art. 334 L.-prog. 27 décembre 2004 », *Privilèges et hypothèques*, Malines, Kluwer, 2008, p. 54 ; R. HOUBEN, « Het vereiste van tijdig bestaan van de te verrekenen vorderingen voor de schuldvergelijking na samenloop (in fiscale zaken) », note sous Cass., 24 juin 2010, R.W., p. 847 ; M.-F. RIGAUX, « Le droit de l'insolvabilité à l'épreuve de la règle de l'égalité », in M. DAL et A. ZENNER (coord.), *Actualité de la continuité,*

continuité de l'actualité - États généraux de la continuité, Bruxelles, Larcier, 2012, p. 47.

(51) Civ. Bruxelles (saisie), 13 mai 2005, R.W., 2005-2006, p. 1070 et s. ; R. HOUBEN, « Het vereiste van tijdig bestaan van de te verrekenen vorderingen voor de schuldvergelijking na samenloop (in fiscale zaken) », note sous Cass., 24 juin 2010, R.W., 2010-2011, p. 846 ; R. HOUBEN, « Het vereiste van tijdig bestaan van de te verrekenen vorderingen voor de schuldvergelijking na samenloop (in fiscale zaken) (art. 334 Programmawet 2004 herbezocht) », note sous Cass., 31 mars 2014, R.W., 2014-2015, p. 705.

(52) L'article 334 déroge au droit commun en ce que l'antériorité des créances à compenser par rapport à la naissance du concours n'est plus exigée (C. BEDORET, « Le R.C.D. et ...la compensation fiscale », *Bulletin social et juridique*, 2014-2, p. 3).

(53) P. LAUWERS, « Inhouding van belastingtegoeden », note sous C.A.,

19 avril 2006, R.A.B.G., 2006, p. 1309 ; A. DAYEZ, S. SCARNA et R. THONET, « Commentaire art. 334 L.-prog. 27 décembre 2004 », *Privilèges et hypothèques*, Malines, Kluwer, 2008, p. 53.

(54) P. LAUWERS, « Inhouding van belastingtegoeden », note sous C.A., 19 avril 2006, R.A.B.G., 2006, pp. 1304-1312.

(55) « La dette au paiement de laquelle le crédit d'impôt est affecté relève le caractère d'une dette certaine, liquide et exigible » (A. DAYEZ, S. SCARNA et R. THONET, « Commentaire art. 334 L.-prog. 27 décembre 2004 », *Privilèges et hypothèques*, Malines, Kluwer, 2008, p. 52).

(56) C. BEDORET, J. BURNIAUX et M. WESTRADE, « Inédits de règlement collectif de dettes », *J.L.M.B.*, 2014, p. 888.

(57) *Ibidem*, p. 888.

(58) Nous mettons en italique.

(59) R. HOUBEN, *Schuldvergelijking*,



L'extinction de dettes qui découle de la compensation suppose, en effet, en toute logique, que ces dettes existent⁶⁰.

Cette condition d'existence⁶¹ des créances à compenser se retrouve également en cas de survenance d'une situation de concours. On parle alors de « condition d'antériorité »⁶² ou de « tijdig bestaan bij samenloop »⁶³ (voy. *infra* n° 22).

22. L'exception de connexité et la condition d'antériorité. — On enseigne traditionnellement que, selon l'article 1298 du Code civil, la compensation n'est plus autorisée lorsque, au moment de la survenance du concours, les conditions de la compensation ne sont pas réunies. Ainsi, la compensation sera prohibée soit parce que l'une au moins des dettes à compenser n'a pas acquis les caractéristiques nécessaires à la compensation (fongibilité, exigibilité, liquidité) préalablement à la naissance du concours, soit parce que l'une au moins de ces dettes est née postérieurement à cet événement⁶⁴.

L'interdiction de compensation est toutefois levée en présence de dettes connexes⁶⁵. Cette dérogation ne prévaut toutefois que dans l'hypothèse où « les deux dettes connexes sont antérieures au concours »⁶⁶. La compensation demeure en effet exclue « entre des dettes ou créances nées avant le concours (...) et des dettes ou créances nées postérieurement, même s'il existe entre elles une connexité »⁶⁷.

Par conséquent, dans l'hypothèse d'un concours, la compensation entre dettes connexes est subordonnée à l'existence préalable des dites dettes⁶⁸, le moment-pivot pour apprécier l'antériorité étant la naissance de la situation de concours.

On retrouve cette condition d'antériorité, entremêlée à la condition de connexité, dans plusieurs décisions des juges du fond⁶⁹ ainsi que dans l'arrêt de la Cour de cassation du 24 juin 2010⁷⁰.

23. Compensation fiscale et droit commun. — L'arrêt de la Cour de cassation du 31 mars 2014⁷¹ semble écarter l'exigence, en matière fiscale lorsqu'il est fait application de l'article 334, de la condition d'antériorité. Il a, dès lors, fait resurgir la lancinante question des rapports existant entre le droit commun de la compensation et la compensation fiscale : à défaut de dérogation, le droit commun de la compensation a-t-il vocation à s'appliquer en matière fiscale ?

La lecture de la circulaire du 4 mars 2005⁷² laisse présager une réponse négative. La teneur des propos de l'administration au sujet de l'article 334 ne présente en effet aucune ambiguïté : « Il s'agit (...) d'une forme particulière de compensation propre au droit fiscal qui exclut l'application des dispositions du Code civil relatives à la compensation (articles 1289-1299 C. civ.) ».

Cette affirmation péremptoire n'emporta toutefois pas la conviction de la grande majorité de la doctrine⁷³.

Pour E. Van Den Haute et D. Weinberger, « la compensation légale du Code civil peut être le droit commun de la compensation fiscale, ap-

pliquable à défaut de disposition particulière. À cet égard, rien ne semble (plus) justifier, en réalité, une exclusion générale et de principe des règles du droit civil gouvernant la compensation en matière fiscale, du moins en raison de la nature de la créance fiscale. Au contraire, pour autant que la loi fiscale n'en ait pas décidé autrement, toutes les règles du droit commun, y compris les fictions, sont applicables au droit fiscal. Celui-ci n'est pas totalement détaché du droit civil »⁷⁴. Les auteurs ajoutent que « cet article [l'article 334] n'exclut pas expressément les dispositions du Code civil relatives à la compensation. Dès lors, s'il est admis que ces règles ne sont exclues de la matière fiscale que si la loi le prévoit et dans cette mesure seulement, il s'aperçoit que l'article 334 de la loi-programme ne déroge au droit commun de la compensation qu'en ce qui concerne la nécessité pour l'État d'intervenir en des qualités similaires, le droit pour le contribuable d'opposer la compensation et, dans une certaine mesure, les articles 1295 et 1298 du Code civil. Pour le surplus, les conditions de la compensation légale seraient maintenues »⁷⁵.

M. De Theije abonde également en ce sens : « Dat er voor de fiscale schuldvergelijking een bijzondere regeling is uitgewerkt, betekent niet dat alle in het gemene recht gestelde vereisten komen te vervallen. Enkel die vereisten waarvan expliciet is afgeweken of die niet verenigbaar zijn met de publiekrechtelijke aard van de belastingschuld moeten buiten toepassing worden gelaten »⁷⁶.

Un courant minoritaire favorable à la thèse défendue par l'administration a toutefois vu le jour⁷⁷. C'est ce courant, malgré son faible ancrage doctrinal et jurisprudentiel, que semble avoir rejoint la Cour de cassation dans son arrêt du 31 mars 2014.

B. Les principes du droit fiscal belge

24. Une décision contraire aux principes du droit fiscal belge ? — La décision de la Cour de cassation du 31 mars 2014, qui écarte le droit commun, avec pour conséquence de mettre le contribuable dans une situation moins favorable, est sujette à discussion, notamment au regard des principes que nous verrons ci-après.

25. In dubio contra fiscum. — « En cas de doute sur sa portée, la loi fiscale doit être interprétée dans le sens le plus favorable au contribuable »⁷⁸. Cette règle d'interprétation est souvent invoquée en vue d'établir la portée exacte d'un texte de loi⁷⁹. L'usage de ce principe doit toutefois se faire avec prudence : « l'interprétation n'est (...) pas autorisée lorsque la loi est claire et nette et qu'il n'y a aucun indice précis permettant de croire que ce texte ne reflète pas la volonté du législateur »⁸⁰.

De manière plus générale, on considère, en droit belge, que la loi fiscale est d'interprétation stricte (voy. *infra* n° 26)⁸¹.

Anvers, Intersentia, 2010, n° 197, p. 137.

(60) *Ibidem*, p. 137.

(61) Sur le moment de la naissance des créances, voy. V. SAGAERT, « Actuele ontwikkelingen inzake schuldvergelijking. Over de groei (pijnen) van een verbintenisrechtelijk zekerheidsmechanisme », in X, *Actuele ontwikkelingen inzake verbintenisrecht*, Anvers, Intersentia, 2009, p. 235.

(62) C. BEDORET, « Le R.C.D. et ... la compensation fiscale », *Bulletin social et juridique*, 2014/2, p. 3.

(63) R. HOUBEN, *Schuldvergelijking*, Anvers, Intersentia, 2010, n° 828, p. 501.

(64) J. WINDEY, « Les mécanismes de garantie issus de la pratique : les grands traits de leur évolution depuis 1992 », in X, *Réalités et fictions du droit des garanties. Hommage à la rigueur créative d'Anne-Marie Stranpart*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 525 ; P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge*, t. 2, *Les obligations*, vol. 3, coll. De Page, Bruxelles, Bruylant, 2013, pp. 2250-2251.

(65) Cass., 7 décembre 1961, *Pas.*, 1962, I, p. 440 ; Cass., 2 septembre 1982, *Pas.*, 1983, I, p. 3 ; Cass., 7 mai 2004, *J.L.M.B.*, 2004, p. 948.

(66) P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge*, t. 2, *Les obligations*, vol. 3, coll. De Page, Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 2260.

(67) P. VAN OMMESLAGHE, *Traité de droit civil belge*, t. 2, *Les obligations*, vol. 3, coll. De Page, Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 2260.

(68) E. DIRIX et R. DE CORTE, *Zekerheidsrechten*, Malines, Kluwer, 2006, pp. 384-386 ; R. HOUBEN, *Schuldvergelijking*, Anvers, Intersentia, 2010, n° 828, p. 501.

(69) Anvers, 15 décembre 1987, *R.D.C.*, 1989, p. 512 ; Comm., Bruxelles, 14 juillet 1999, *R.D.C.*, 2000, p. 433.

(70) Cass., 24 juin 2010, *Pas.*, 2010, pp. 2034-2042, *R.D.C.*, 2010, p. 903, *T.G.R.*, 2010, pp. 265-271, *R.W.*, 2010-2011, pp. 844-845, note R. HOUBEN.

(71) Cass., 31 mars 2014, *R.G.*, n° S.12.0078.F., *R.W.*, 2014-2015, pp. 703-704, note R. HOUBEN, *Pas.*,

2014, liv.3, p. 84, concl. J.-M. GENICOT.

(72) Circulaire n° AREC 3/2005 du 4 mars 2005, www.fisconet.be.

(73) E. VAN DEN HAUTE et M.-D. WEINBERGER, « L'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004 : entre compensation et voie d'exécution », *Ann. crédit*, 2005, p. 302 ; M. DE THEIJE, « Fiscale schuldvergelijking », note sous Trib. Bruxelles, 13 mai 2005, *R.W.*, 2005-2006, p. 1070 et s. ; R. HOUBEN, *Schuldvergelijking*, Intersentia, 2010, n° 839 ; Civ. Bruxelles, saisie, 13 mai 2005, *R.W.*, 2005-2006, p. 1070, note M. DE THEIJE ; Anvers, 23 septembre 2008, *R.W.*, 2008-2009, p. 1388.

(74) E. VAN DEN HAUTE et M.-D. WEINBERGER, « L'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004 : entre compensation et voie d'exécution », *Ann. crédit*, 2005, p. 302.

(75) *Ibidem*, p. 307.

(76) M. DE THEIJE, « Fiscale schuldvergelijking », note sous Civ. Bruxelles, saisie, 13 mai 2005, *R.W.*,

2005-2006, p. 1071.

(77) F. DESTERBECK, « De schuldvergelijking in fiscale zaken : verdere evolutie », *T.F.R.*, 2009, p. 314 ; Gand, 14 janvier 2008, *R.W.*, 2007-2008, p. 1556.

(78) Cass., 28 mai 1942, *Pas.*, 1942, I, p. 134. Voy. également J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Éditions Erasme, 1958, p. 145 ; TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2013-2014*, Waterloo, Kluwer, 2014, pp. 31-32.

(79) A. CUVELIER, « Droit fiscal - Droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe », *Rép. not.*, t. XV, livr. 1, Bruxelles, Larcier, 1990, p. 114, n° 11.

(80) M. VAN VLASSELAER, « Les droits d'enregistrement en général », in F. WEDEFROY, *Annuaire des droits d'enregistrement 2012-2013*, Waterloo, Kluwer, 2013, p. 68.

(81) P.-F. COPPENS, « Le principe de légalité de l'impôt et l'interprétation des lois fiscales », *Pacioli*, n° 327, 2011, pp. 1-4.



26. Principe d'interprétation stricte⁸². — Les lois fiscales s'interprètent de manière stricte⁸³. Ce principe est reconnu tant en doctrine qu'en jurisprudence⁸⁴. Certains auteurs avancent dès lors que, s'agissant d'un régime dérogatoire au droit commun, l'article 334 de la loi-programme est de stricte interprétation⁸⁵. Les conséquences de cette interprétation sont connues : interdiction d'appliquer la loi fiscale par analogie⁸⁶, interdiction de créer des distinctions ou des modalités non prévues, interdiction d'introduire des tempéraments à la loi fiscale⁸⁷.

27. Les principes de bonne administration et de sécurité juridique⁸⁸. — On peut encore s'interroger sur le respect des principes de bonne administration qui comportent le droit à la sécurité juridique⁸⁹. Dans son arrêt du 27 mars 1992, la Cour décide que le droit à la sécurité juridique « implique notamment que le citoyen doit pouvoir faire confiance aux services publics et compter que ceux-ci observent des règles et suivront une politique bien établie qu'il ne saurait concevoir autrement »⁹⁰.

C. La compensation qui implique des dettes ou créances de la masse

28. Distinction entre les dettes « de la masse » et les dettes « dans la masse ». — Une *summa divisio* est généralement opérée entre les dettes *de* la masse et les dettes *dans* la masse.

Selon la Cour de cassation, les premières constituent des engagements contractés *qualitate qua* par le curateur ou le liquidateur « en vue de l'administration de ladite masse notamment en poursuivant l'activité commerciale de la société, en exécutant les conventions que celle-ci a conclues ou encore en utilisant les meubles ou les immeubles de la société en vue d'assurer l'administration convenable de la liquidation »^{91,92}. Les dettes de la masse échappent au concours des créanciers et sont payées par le curateur avant toute répartition⁹³. Les secondes — les dettes *dans* la masse — regroupent les dettes qui sont soumises aux effets et restrictions du concours.

29. Une exception à la condition d'antériorité⁹⁴. — Il existe une exception à la règle selon laquelle la compensation ne peut intervenir lorsqu'une des créances est née avant et l'autre après la situation de concours. Il s'agit du cas particulier des créances de la masse⁹⁵. Ces dernières ne sont, en réalité, pas soumises à la règle de l'égalité des créanciers : « Een boedelschuldeiser ontsnapt aan de fixatie wegens de samenloop en heeft recht op de prompte en, voor zover er voldoende fondsen aanwezig zijn, integrale betaling van zijn vordering (...). Het is logisch dat wanneer een schuldeiser recht heeft op de integrale be-

taling van zijn vordering de voldoening ook door schuldvergelijking kan plaatsvinden. Of de vordering van de wederpartij dateert van vóór (vordering van de onder bewind geplaatste persoon) of na de samenloop (boedelvordering), is voor de mogelijkheid tot schuldvergelijking met een boedelschuld niet relevant (...) »⁹⁶.

30. Cas d'application. — Pour illustrer notre propos, nous nous placerons délibérément, dans le cadre d'exemples concrets, du point de vue de l'administration fiscale puisque l'article 334 joue à son bénéfice.

Deux cas de figure peuvent être envisagés.

1. La compensation entre deux créances de la masse. — La compensation entre créances réciproques « de » la masse demeure autorisée⁹⁷. La raison est la suivante : les créanciers de la masse ne sont pas soumis aux effets du concours⁹⁸. Partant, le principe de la compensation est sauf et ne souffre aucune limitation.

Exemple : la compensation est autorisée entre la créance T.V.A. du fisc résultant d'une poursuite d'activité par le curateur et la dette du fisc (crédit d'impôt au bénéfice de la masse) née des publications imposées au curateur.

2. La compensation entre une créance de la masse et une créance dans la masse. — La solution prônée par plusieurs auteurs⁹⁹ repose sur la qualité de la créance active :

— « Si la créance active¹⁰⁰ (...) est dans la masse tandis que la créance passive¹⁰¹ est née de l'activité du curateur (créance de la masse), alors la compensation ne pourra jamais trouver à s'appliquer »¹⁰², peu importe l'existence d'un lien de connexité.

Exemple : la compensation est prohibée entre une créance T.V.A. du fisc née de l'activité du failli avant la faillite et la dette T.V.A. du fisc (crédit d'impôt au bénéfice de la masse) née de la poursuite d'activité par le curateur.

— À l'inverse, si la créance active est de la masse, alors la compensation pourra toujours être invoquée par le créancier pour être libéré à l'égard du débiteur dans la mesure où les créanciers de la masse échappent au concours.

Exemple : la compensation est autorisée entre une créance T.V.A. du fisc née de la poursuite d'activité par le curateur et une dette du fisc (remboursement d'un trop perçu) relative aux activités du failli avant le jugement déclaratif.

On en déduit, au regard de ces principes, que lorsque le fisc invoque la compensation en qualité de créancier de la masse pour être libéré de sa propre dette, la condition d'antériorité ne trouve pas à s'appliquer^{103, 104}.

(82) F. LEDAIN, « Recouvrement - La compensation entre créances et dettes fiscales : la Cour de cassation donne un coup de pouce à l'État belge », *Lettre d'info - Actualités fiscales*, n° 33, 29 septembre 2014, www.monkey.be.

(83) TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2013-2014*, Waterloo, Kluwer, 2014, p. 31.

(84) Voy. J. VAN HOUTTE, *Principes de droit fiscal belge*, Bruxelles, Éditions Erasme, 1958, pp. 142-143 ; TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2013-2014*, Waterloo, Kluwer, 2014, p. 31.

(85) F. LEDAIN, « Recouvrement - La compensation entre créances et dettes fiscales : la Cour de cassation donne un coup de pouce à l'État belge », *Lettre d'info - Actualités fiscales*, n° 33, 29 septembre 2014, www.monkey.be.

(86) P.-F. COPPENS, *op. cit.*, pp. 1-4.

(87) M. VAN VLASSELAEER, « Les droits d'enregistrement en général », in F. WEDEFROY, *Annuaire des droits d'enregistrement 2012-2013*, Waterloo, Kluwer, 2013, pp. 69-70.

(88) Voy. T. AFSCHRIFT, « Les principes de bonne administration et de sécurité juridique », in X, *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 107-137.

(89) *Ibidem*, p. 107.

(90) Cass., 27 mars 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 680.

(91) Cass., 16 juin 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 1250, *R.C.J.B.*, 1990, p. 5. Voy. également I. VEROUGSTRAETE, *Manuel de la continuité des entreprises et de la faillite*, Waterloo, Kluwer, 2011, n° 3.4.2.17. avec les références citées ainsi que Cass., 26 octobre 2000, *J.L.M.B.*, 2001, p. 364.

(92) Voy. pour une étude plus approfondie des notions et leur évolution : M. GRÉGOIRE, *Procédures collectives d'insolvabilité*, Bruxelles, Bruylant, 2012, pp. 42 et s.

(93) Voy. I. VEROUGSTRAETE, *Manuel de la continuité des entreprises et de la faillite*, Waterloo, Kluwer, 2011, n° 3.7.1.4-3.1.7.5, pp. 551-552.

(94) R. HOUBEN, *Schuldvergelijking*, Anvers, Intersentia, 2010, n° 828, p. 501.

(95) E. DIRIX et R. DE CORTE, *Zekerheidsrechten*, Malines, Kluwer, 2006, p. 384, n° 556 ; V. SAGAERT, « Actuele ontwikkelingen inzake schuldvergelijking », in V. SAGAERT et D. LAMBRECHT (éd.), *Actuele ontwikkelingen inzake verbintenissenrecht*, Anvers, Intersentia, 2009, p. 234 ; R. HOUBEN, « Het vereiste van tijdig bestaan van de te verrekenen vorderingen voor de schuldvergelijking na samenloop (in fiscale zaken) », note

sous Cass., 24 juin 2010, *R.W.*, p. 846.

(96) R. HOUBEN, « Het vereiste van tijdig bestaan van de te verrekenen vorderingen voor de schuldvergelijking na samenloop (in fiscale zaken) », note sous Cass., 24 juin 2010, *R.W.*, p. 846.

(97) A. CLOQUET, *Les nouvelles - Droit commercial*, t. IV, *Les concordats et la faillite*, Bruxelles, Larcier, 1985, p. 520. Voy. également Comm. Liège, 21 décembre 1982, *Rev. prat. soc.*, 1983, p. 93 cité par l'auteur. Voy. encore A. DE WILDE, *Boedelschulden in het insolventierecht*, Anvers, Intersentia, 2005, p. 488 ; R. HOUBEN, *Schuldvergelijking*, Anvers, Intersentia, 2010, pp. 492 et s. ; R. HOUBEN et I. PEETERS, « De zekerheidswaarde van schuldvergelijking in het Belgische recht, mede in het licht van de financiële crisis - Pleidooi voor een genuanceerde maar verantwoorde aanpak », *R.D.C.*, 2011, p. 764.

(98) R. HOUBEN, « Schuldvergelijking : opeisbaarheid, samenloop en volstorting », note sous Cass., 25 septembre 2006, *R.W.*, 2006-2007, pp. 1562-1566 ; R. HOUBEN, *Schuldvergelijking*, Anvers, Intersentia, 2010, p. 495.

(99) M.-E. STORME, « Schuldvergelijking en insolventie »,

in X, *Insolventie -en beslagrecht*, Bruges, die Keure, 2009-2010, p. 33 ; D. PASTEGER, « Actualités du droit des entreprises en difficulté », in *Chronique d'actualités en droit commercial*, C.U.P., vol. 143, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 245 ; R. HOUBEN, *Schuldvergelijking*, Anvers, Intersentia, 2010, pp. 492 et s.

(100) La créance active est celle dont on se prévaut pour être libéré de sa propre dette (M.-E. STORME, « Schuldvergelijking en insolventie », in X, *Insolventie -en beslagrecht*, Bruges, die Keure, 2009-2010, p. 24).

(101) La créance passive est la créance de l'autre partie au moyen de laquelle la partie qui invoque la compensation veut payer sa propre créance (M.-E. STORME, « Schuldvergelijking en insolventie », in X, *Insolventie -en beslagrecht*, Bruges, die Keure, 2009-2010, p. 24).

(102) D. PASTEGER, « Actualités du droit des entreprises en difficulté », in *Chronique d'actualités en droit commercial*, C.U.P., vol. 143, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 245.

(103) V. SAGAERT, « Actuele ontwik-

in X, *Insolventie -en beslagrecht*, Bruges, die Keure, 2009-2010, p. 33 ; D. PASTEGER, « Actualités du droit des entreprises en difficulté », in *Chronique d'actualités en droit commercial*, C.U.P., vol. 143, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 245 ; R. HOUBEN, *Schuldvergelijking*, Anvers, Intersentia, 2010, pp. 492 et s.

(100) La créance active est celle dont on se prévaut pour être libéré de sa propre dette (M.-E. STORME, « Schuldvergelijking en insolventie », in X, *Insolventie -en beslagrecht*, Bruges, die Keure, 2009-2010, p. 23 ; D. PASTEGER, « Actualités du droit des entreprises en difficulté », in *Chronique d'actualités en droit commercial*, C.U.P., vol. 143, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 245).

(101) La créance passive est la créance de l'autre partie au moyen de laquelle la partie qui invoque la compensation veut payer sa propre créance (M.-E. STORME, « Schuldvergelijking en insolventie », in X, *Insolventie -en beslagrecht*, Bruges, die Keure, 2009-2010, p. 24).

(102) D. PASTEGER, « Actualités du droit des entreprises en difficulté », in *Chronique d'actualités en droit commercial*, C.U.P., vol. 143, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 245.

(103) V. SAGAERT, « Actuele ontwik-



31. Quel critère retenir ? — L'examen de l'évolution jurisprudentielle de la compensation fiscale a permis de mettre en exergue la diversité des concepts employés par nos plus hautes juridictions. Tandis que les arrêts de la Cour constitutionnelle renvoient généralement à la distinction entre dettes de la masse et dettes dans la masse, la Cour de cassation semble occulter cette analyse et privilégier le critère de l'antériorité des créances. Elle distingue les créances nées avant et celles nées après la survenance du concours sans s'interroger sur l'éventuelle nature « de la masse » ou « dans la masse » des créances.

En réalité, aucun de ces deux critères n'a vocation à primer l'autre. Le raisonnement à adopter diffère selon la nature des créances auxquelles on est confronté.

Il importe donc, tout d'abord, de qualifier les créances à compenser : créances de la masse ou créances dans la masse.

Ensuite,

— s'il s'agit de deux créances de la masse, la compensation trouvera à s'appliquer ;

— s'il s'agit de deux créances dans la masse, se posera la question de la condition d'antériorité qui relève du droit commun. Rappelons à ce sujet que la Cour constitutionnelle assimile les créances nées de la nouvelle activité du failli¹⁰⁵, avant la clôture de la faillite, à des créances dans la masse¹⁰⁶ ;

— s'il s'agit d'une créance de la masse et d'une créance dans la masse, la compensation ne sera autorisée que si le fisc peut se prévaloir d'une créance de la masse. À défaut, la compensation ne pourra opérer.

32. L'arrêt du 31 mars 2014. — En l'espèce, dans l'affaire soumise à la Cour, la compensation visait, d'une part, un crédit d'impôt né après la date d'admissibilité et, d'autre part, des créances alimentaires nées avant l'admissibilité au règlement collectif de dettes.

La nature de ces deux créances pose question. La procédure en règlement collectif de dettes présente en effet des particularités qui la distinguent nettement de la situation de concours par excellence que constitue la faillite.

Avant d'approfondir la question de la nature des créances (voy. *infra* n^{os} 36-37), nous proposons au lecteur un aperçu rapide des caractéristiques propres au règlement collectif de dettes (voy. *infra* D, n^{os} 33 et s.).

D. Le cas particulier du règlement collectif de dettes

33. Objectif du règlement collectif de dettes. — L'objectif de la procédure en règlement collectif de dettes est d'offrir au débiteur surendetté la possibilité de mener une vie conforme à la dignité humaine et de bénéficier d'un nouveau départ¹⁰⁷.

On distingue généralement deux phases¹⁰⁸. Lors de la première phase, dite amiable, le médiateur propose aux créanciers un plan de règle-

ment amiable. Si les créanciers n'approuvent pas et ne se rallient pas à cette proposition de plan, on passe à la phase judiciaire au cours de laquelle le juge peut imposer aux créanciers un plan judiciaire¹⁰⁹.

34. La survenance d'une situation de concours. — L'article 1675/7, § 1^{er}, du Code judiciaire dispose que « Sans préjudice de l'application du § 3, la décision d'admissibilité fait naître une situation de concours entre les créanciers et a pour conséquence la suspension du cours des intérêts et l'indisponibilité du patrimoine du requérant.

» Font partie de la masse, tous les biens du requérant au moment de la décision, ainsi que les biens qu'il acquiert pendant l'exécution du règlement collectif de dettes ».

Les termes de cet article sont clairs : la décision d'admissibilité au règlement collectif de dettes fait naître une situation de concours¹¹⁰. Le patrimoine du débiteur est cristallisé et frappé d'indisponibilité¹¹¹.

Le règlement collectif de dettes se différencie toutefois de la faillite. Ainsi, comme le rappellent F. Georges et V. Grella, « il ne s'agit en effet pas ici d'une procédure de réalisation de patrimoine aux fins de paiement des créanciers et de disparition d'une personne morale ou d'une activité, mais de permettre à une personne physique de rétablir sa situation financière en prenant en considération les exigences liées à la dignité humaine tout en lui permettant, dans la mesure du possible, de payer ses dettes »¹¹².

La mise en œuvre des causes de préférence n'est donc pas identique à ce qui prévaut en matière de faillite. Ce n'est, en effet, que si la réalisation des biens du débiteur est envisagée que s'appliqueront les exceptions au principe de l'égalité des créanciers¹¹³.

35. Compensation et règlement collectif de dettes. — Vu l'existence d'une situation de concours, on considère généralement que le régime ordinaire de la compensation après concours s'applique au règlement collectif de dettes¹¹⁴.

Ainsi, avant la décision d'admissibilité, la compensation trouve à s'appliquer. Rien n'entrave le mécanisme de la compensation.

Durant la période qui s'étend de la décision d'admissibilité à l'homologation du plan amiable, la compensation n'est pas davantage ébranlée¹¹⁵ pour autant que la condition de connexité soit respectée¹¹⁶. Cette condition n'est toutefois pas exigée par l'article 334 de la loi-programme par dérogation au droit commun. Reste toutefois pendante, en matière de compensation fiscale, la question de l'exigence ou non de deux dettes et créances nées avant la survenance du concours.

La dernière période à envisager commence à courir à partir de l'homologation du plan ou de son imposition par le juge. L'articulation de l'article 334 de la loi-programme, d'une part, et des articles 1675/12 et 1675/13 du Code judiciaire, d'autre part, a fait émerger une nouvelle controverse.

kelingen inzake schuldvergelijking - Over de groei (pijnen) van een verbintenisrechtelijk zekerheidsmechanisme », in X, *Actuele ontwikkelingen inzake verbintenissenrecht*, Anvers, Intersentia, 2009, p. 234 ; E. DIRIX et R. DE CORTE, *Zekerheidsrechten*, Malines, Kluwer, 2006, p. 384, n^o 556 ; R. HOUBEN, « Het vereiste van tijdig bestaan van de te verrekenen vorderingen voor de schuldvergelijking na samenloop (in fiscale zaken) », note sous Cass., 24 juin 2010, *R.W.*, p. 848.

(104) « Is de fiscus evenwel een boedelschuldeiser, dan kan hij verrekenen na samenloop, ongeacht of de vordering van de wederpartij ontstaat in vóór of na de samenloop en ongeacht de samenhang tussen de vorderingen » (R. HOUBEN, « Het vereiste van tijdig bestaan van de te verrekenen vorderingen voor de schuldvergelijking na samenloop (in fiscale zaken) », note sous Cass., 24 juin 2010, *R.W.*, p. 848).

(105) Il s'agit du lancement d'une

nouvelle activité par le failli (et non d'une poursuite d'activité par le curateur).

(106) Voy. C. const., 13 décembre 2012, *J.L.M.B.*, 2013, p. 960, note F. GEORGES, *T.F.R.*, 2013, p. 503, note A. VAN HOE. La Cour constitutionnelle renvoie à un arrêt de la Cour de cassation du 26 octobre 1987 (*Pas.*, 1988, I, p. 227) : « le dessaisissement (...) ne prive pas le failli du droit de se livrer pendant la faillite à de nouvelles affaires et d'acquiescer de cette manière d'autres biens, qui sont le gage des créanciers de la faillite, sous déduction des frais nécessités par leur acquisition et des charges qui les grèvent ».

(107) G. SCHIFFINO, « Le règlement collectif de dettes », in X, *Droit judiciaire - Commentaire pratique*, Waterloo, Kluwer, 2009, XII.3-1-XII.3-36.

(108) D. PATART, « Procédure notariale - Le règlement collectif de dettes », *Rép. not.*, t. XIII, livr. 4/12, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 58.

(109) D. PATART, « Procédure notariale - Le règlement collectif de dettes », *Rép. not.*, t. XIII, livr. 4/12, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 58 ; G. SCHIFFINO, « Le règlement collectif de dettes », in X, *Droit judiciaire - Commentaire pratique*, Waterloo, Kluwer, 2009, XII.3-1-XII.3-36.

(110) Voy. sur ce point, D. PATART, « Règlement collectif de dettes. Le concours », in X, *Famille : union et désunion - Commentaire pratique*, Waterloo, Kluwer, 2011, VII.V.5-1-VII.V.5-2-4.

(111) D. PATART, « Procédure notariale - Le règlement collectif de dettes », *Rép. not.*, t. XIII, livr. 4/12, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 111 et s.

(112) F. GEORGES et V. GRELLA, « Règlement collectif de dettes, saisies et garanties : points de friction », in X, *Le règlement collectif de dettes*, C.U.P., vol. 140, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 99-100.

(113) *Ibidem*, pp. 99-100.

(114) E. VAN DEN HAUTE et M.-D. WEINBERGER, « L'article 334 de la

loi-programme du 27 décembre 2004 : entre compensation et voie d'exécution », *Ann. crédit*, 2005, p. 308. Il convient néanmoins de rappeler que « la notion même de concours est largement le fruit des enseignements de la jurisprudence de la Cour de cassation et des réflexions de la doctrine. C'est précisément pourquoi, notamment, chaque situation de concours obéit à des règles qui lui sont propres, parfois incomplètes, fragmentaires ou en contradiction avec d'autres principes » (M. GRÉGOIRE, *Publicité foncière, sûretés réelles et privilèges*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 119).

(115) Durant cette période, les effets du concours sont essentiellement conservatoires (E. VAN DEN HAUTE et M.-D. WEINBERGER, « L'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004 : entre compensation et voie d'exécution », *Ann. crédit*, 2005, p. 309).

(116) *Ibidem*, p. 309.



Est-il permis de déroger aux dispositions de la loi sur le règlement collectif de dettes, notamment à celles applicables en cas de changement de la situation patrimoniale du débiteur ? Plus concrètement, l'obligation d'information¹¹⁷ qui pèse sur le débiteur en cas d'accroissement de son actif postérieurement à l'homologation ou à l'imposition du plan de même que l'intervention¹¹⁸ du juge du tribunal du travail¹¹⁹ empêchent-elles la compensation et l'application transversale de l'article 334 ?

La question fut soumise à plusieurs juges de fond, et notamment les juges des saisies de Bruxelles¹²⁰ et de Hasselt¹²¹. Il ressort de ces décisions que l'article 334 ne permet pas de déroger à l'exigence d'intervention du juge en présence d'un fait nouveau (naissance d'une nouvelle créance en faveur du médié) justifiant l'intervention judiciaire et l'application de la règle de l'égalité au plan de règlement¹²².

36. L'existence d'une masse et le cas particulier des créances de la masse. — La naissance d'une situation de concours emporte, vu l'indisponibilité du patrimoine du débiteur¹²³, la constitution d'une masse¹²⁴.

La composition de cette masse divise toutefois, en matière de règlement collectif de dettes, la doctrine. D. Patart invoque une scission du patrimoine du débiteur en deux universalités¹²⁵ ¹²⁶ tandis que F. Georges et V. Grella défendent la position selon laquelle il n'existe qu'« une seule masse, tant active que passive dont le contenu est susceptible d'évoluer dans le respect des effets attachés à la décision d'admissibilité »¹²⁷.

L'arrêt de la Cour de cassation du 2 février 2012 confirme la thèse développée par F. Georges et V. Grella. La Cour décide que « la décision d'admissibilité en matière de règlement collectif de dettes fait naître une masse dont font partie tous les biens du débiteur au moment de la décision, ainsi que les biens qu'il acquiert pendant l'exécution du règlement collectif de dettes »¹²⁸.

L'existence de dettes de la masse¹²⁹ renvoie aux cas particuliers de compensation en présence de dettes de la masse (voy. *supra* nos 28 et s.).

D'une part, la compensation entre deux créances de la masse est autorisée dans la mesure où elle ne fait pas obstacle à la règle de l'égalité des créanciers.

D'autre part, en présence d'une créance de la masse et d'une créance dans la masse, la compensation n'est autorisée, selon la doctrine, que si le fisc peut se prévaloir d'une créance de la masse (créance active).

37. Appréciation de l'arrêt de la Cour de cassation du 31 mars 2014. — Après cet aperçu synthétique de la compensation fiscale, le temps est venu de confronter les arrêts récents prononcés par nos plus hautes juridictions.

Les enseignements tirés des arrêts du 24 juin 2010 et du 31 mars 2014 de notre Cour de cassation apparaissent, de prime abord, totalement contradictoires. Cette affirmation mérite toutefois quelques nuances.

Tout d'abord, ces deux arrêts furent rendus par des chambres distinctes à savoir la première chambre civile néerlandophone, pour le premier, et la troisième chambre sociale francophone, pour le second. Il n'est pas exclu que la chambre sociale ait été plus sensible à des considérations propres au règlement collectif de dettes¹³⁰.

Ensuite, malgré les principes qui régissent la compensation, force est de relever que la Cour de cassation, dans son dernier arrêt, n'analyse pas la nature du crédit d'impôt revenant à la médiation. Or, afin de cibler le régime applicable au cas d'espèce, il importait de distinguer, en cas de situation de concours, les créances de la masse et les créances dans la masse¹³¹.

In casu, les deux créances à compenser consistaient, d'une part, en une créance alimentaire du SECAL née avant la date d'admissibilité du débiteur à la procédure en règlement collectif de dettes, et, d'autre part, en un crédit d'impôt né d'une activité professionnelle du débiteur après cette date.

Deux thèses peuvent être ici défendues.

Premièrement, si l'on s'en tient à l'arrêt de la Cour de cassation du 2 février 2012, le crédit d'impôt en faveur du médié pourrait être qualifié d'actif de la masse puisqu'il s'agit d'un bien acquis par le débiteur pendant l'exécution du règlement collectif de dettes¹³².

En présence d'une créance de la masse (crédit d'impôt) et d'une créance dans la masse (créance alimentaire) le régime à appliquer diffère de celui de droit commun. La compensation serait donc, en l'espèce, prohibée dans la mesure où la créance invoquée par le fisc à l'appui de sa réclamation n'est pas une créance de la masse, mais bien dans la masse.

Deuxièmement, l'on peut être tenté d'appliquer, par analogie, les principes dégagés en matière de faillite.

Ainsi, tout comme les créances nées de l'activité nouvelle du failli sont assimilées, par la Cour constitutionnelle, à des créances dans la masse¹³³, on pourrait assimiler le crédit d'impôt résultant de l'activité nouvelle du débiteur, en matière de règlement collectif de dettes, à une créance dans la masse au même titre que celles nées avant la faillite.

Tel aurait pu être le cheminement logique de la Cour de cassation. R. Houben déclare d'ailleurs en ce sens que : « Daarom betekent het geannoteerde arrest ook geen ommekeer in de cassatierechtspraak, maar slechts een precisering¹³⁴ daarvan, namelijk dat de mogelijkheid voor de fiscus, dit over een vordering van vóór de samenloop beschikt, tot schuldvergelijking met een vordering van de belastingplichtige van na de samenloop, afhankelijk is van de aard van lastgenoemde vordering (i.e. of zij ontstaat uit een nieuwe activiteit van de belastingplich-

(117) E. VAN DEN HAUTE et M.-D. WEINBERGER, « L'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004 : entre compensation et voie d'exécution », *Ann. crédit*, 2005, p. 311.

(118) L'article 1675/14, § 2, alinéa 3, prévoit que « Si des difficultés entravent l'élaboration ou l'exécution du plan ou si des faits nouveaux surviennent dans la phase d'établissement du plan ou justifient l'adaptation ou la révision du plan, le médiateur de dettes, l'auditeur du travail, le débiteur ou tout créancier intéressé fait ramener la cause devant le juge par simple déclaration écrite déposée ou adressée au greffe ».

(119) La loi du 13 décembre 2005 modifiant les articles 81, 104, 569, 578, 580, 583, 1395 du Code judiciaire (*M.B.*, 21 décembre 2005) a modifié la compétence du juge des saisies. C'est désormais le tribunal du travail qui connaît des demandes en règlement collectif de dettes.

(120) Civ. Bruxelles, saisies, 31 octobre 2005, *Ann. crédit*, 2005,

p. 291.

(121) Civ. Hasselt, saisies, 26 mai 2005, *Limb. Rechtsl.*, 2005, livr. 4, p. 326.

(122) Voy. E. VAN DEN HAUTE et M.-D. WEINBERGER, « L'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004 : entre compensation et voie d'exécution », *Ann. crédit*, 2005, p. 314.

(123) Cette indisponibilité n'est toutefois que relative dans la mesure où le débiteur conserve une certaine capacité juridique notamment quant aux actes qui relèvent de la gestion normale du patrimoine (F. GEORGES et V. GRELLA, « Règlement collectif de dettes, saisies et garanties : points de friction », in X, *Le règlement collectif de dettes*, C.U.P., vol. 140, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 104-105).

(124) D. PATART, « Procédure notariale - Le règlement collectif de dettes », *Rép. not.*, t. XIII, livr. 4/12, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 116 et s. ; F. GEORGES et V. GRELLA, « Règlement collectif de dettes, saisies et garanties : points de friction »,

in X, *Le règlement collectif de dettes*, C.U.P., vol. 140, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 101.

(125) D. PATART, « Procédure notariale - Le règlement collectif de dettes », *Rép. not.*, t. XIII, livr. 4/12, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 111 et s.

(126) « Le concours ne modifie pas la nature du patrimoine du débiteur, mais scinde celui-ci en deux universalités distinctes : la masse, d'une part, et le patrimoine du débiteur amputé de la masse, d'autre part » (« Procédure notariale - Le règlement collectif de dettes », *Rép. not.*, t. XIII, livr. 4/12, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 113).

(127) F. GEORGES et V. GRELLA, « Règlement collectif de dettes, saisies et garanties : points de friction », in X, *Le règlement collectif de dettes*, C.U.P., vol. 140, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 101.

(128) Cass., 2 février 2012, *R.A.B.G.*, 2012, p. 401, concl. A. VAN INGELGEM.

(129) Sur l'application, en matière de règlement collectif de dettes, des cri-

tères chronologique et fonctionnel dégagés par la Cour de cassation pour distinguer les dettes de la masse et les dettes dans la masse, voy. A. DE WILDE, *Boedelschulden in het insolventierecht*, Intersentia, 2005, pp. 458-462.

(130) L'on concède toutefois aisément que l'arrêt commenté ne comporte pas de considérations sociales. La fonction normative de la Cour exige en effet une certaine concision (voy. C. PARMENTIER, *Comprendre la technique de cassation*, coll. Opus *J.L.M.B.*, n° 8, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 177 et s.).

(131) La rédaction du moyen n'invitait toutefois pas la Cour à opérer cette distinction.

(132) Cass., 2 février 2012, *R.A.B.G.*, 2012, p. 401, concl. A. VAN INGELGEM.

(133) C. const., 13 décembre 2012, *J.L.M.B.*, 2013, p. 960, note F. GEORGES, *T.F.R.*, 2013, p. 503, note A. VAN HOE.

(134) Nous mettons en italique.



tige nà de samenloop dan wel uit de voortzetting van de bestaande activiteit door de bewindvoerder) »¹³⁵.

L'arrêt du 31 mars 2014 laisse donc perplexe. La portée que l'on peut lui attribuer nous semble dépasser le statut de « simple précision »¹³⁶. Il suffit pour s'en convaincre de décortiquer à nouveau la décision¹³⁷ : il y est en effet affirmé sans réserve que l'article 334 « n'exige pas que les créances en cause existent l'une et l'autre avant la survenance du concours ». L'on ne peut en déduire que la Cour entendait limiter la portée de sa décision en recourant à l'assimilation déjà opérée en matière de faillite.

Enfin, au regard des principes susmentionnés, cette décision est loin d'emporter notre conviction. Tant l'absence d'indication expresse dans la législation fiscale que les règles d'interprétation applicables justifiaient une prise de position en sens contraire.

E. Quid d'une éventuelle nouvelle discrimination ?

38. Introduction. — La portée que l'on attribue à l'arrêt rendu par la Cour de cassation a suscité de nouvelles interrogations quant à l'existence ou non d'une ou plusieurs discriminations.

On rappellera d'ailleurs au souvenir du lecteur un extrait des travaux préparatoires à l'origine de l'élaboration de la loi du 5 juillet 1998¹³⁸ : « Rompre l'égalité des créanciers au profit du Trésor¹³⁹ est contraire aux principes et aux objectifs du projet de loi à l'examen »¹⁴⁰.

39. Discriminations. — La question de la constitutionnalité de l'article 334 se décline sous plusieurs formes.

Tout d'abord, par analogie avec la question posée dans le cas d'une faillite, une première question préjudicielle pourrait être rédigée en ces termes : « l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004, tel que modifié par l'article 194 de la loi-programme du 22 décembre

2008, interprété comme autorisant, dans l'hypothèse d'un règlement collectif de dettes et nonobstant l'existence d'une situation de concours, la compensation des créances fiscales avec une dette fiscale dont le médié reste redevable au moment de l'admission au règlement collectif de dettes, viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il traite de manière identique le médié dont la créance est née d'une opération antérieure au règlement collectif de dettes et le médié dont la créance est née (de l'exercice d'une nouvelle activité) après l'admission au règlement collectif de dettes alors qu'ils sont placés dans des situations différentes ? ».

Ensuite, tout comme la cour du travail dans son arrêt ayant donné lieu au pourvoi faisant l'objet du présent commentaire, on est en droit de s'interroger sur la compatibilité de l'actuelle interprétation de l'article 334 de la loi-programme, avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'« elle conférerait un privilège au bénéficiaire du S.P.F. Finances dont l'ampleur ne serait pas raisonnablement justifiée au regard de l'objectif poursuivi par le législateur »¹⁴¹.

F. Ledain suggère encore une autre question préjudicielle. Il se demande si « l'article 334 est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il permet d'aboutir à priver les personnes faisant l'objet d'une mesure de compensation (ou saisie) de tout contrôle juridictionnel effectif sur la régularité et la validité de la compensation »¹⁴²¹⁴³.

Une chose est certaine : l'appréciation de la Cour constitutionnelle sera guidée par plusieurs paramètres qui ne manqueront pas de désorienter le juriste¹⁴⁴, perdu, depuis des années, dans les arcanes de la compensation.

Florence GEORGE

Avocate

Assistante à l'U.C.L. (Centre de droit privé)

(135) R. HOUBEN, « Het vereiste van tijdig bestaan van de te verekenen vorderingen voor de schuldvergelijking na samenloop in fiscale zaken (art. 334 Programmawet 2004 herbezocht) », *R.W.*, 2014-2015, pp. 704-708, note sous Cass., 31 mars 2014.

(136) R. HOUBEN, « Het vereiste van tijdig bestaan van de te verekenen vorderingen voor de schuldvergelijking na samenloop in fiscale zaken (art. 334 Programmawet 2004 herbezocht) », *R.W.*, 2014-2015, pp. 704-708, note sous Cass., 31 mars 2014.

(137) L'arrêt doit ainsi être lu en « se référant au moyen » (Voy. C. PARMENTIER, *Comprendre la technique de cassation*, coll. Opus *J.L.M.B.*, n° 8, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 180).

(138) Loi relative au règlement collectif de dettes et à la possibilité de vente de gré à gré des biens immeubles saisis, *M.B.*, 31 juillet 1998.

(139) Il était en effet prévu initiale-

ment que le principal des dettes fiscales ne pourrait faire l'objet d'une remise.

(140) *Doc. parl.*, sess. ord. 1996-1997, n° 1073/11, pp. 46-47.

(141) C.T. Bruxelles, 13 mars 2012, R.G. n° 2011/AB/402, *inédit*.

(142) F. LEDAIN, « Recouvrement. La compensation entre créances et dettes fiscales : la Cour de cassation donne un coup de pouce à l'État belge », *Lettre d'info Actualités fiscales*, n° 33, 29 septembre 2014, www.monkey.be.

(143) F. Ledain entend, par analogie, appliquer à l'article 334 de la loi-programme la décision du tribunal civil de Gand du 10 janvier 2006 (*F.J.F.*, 2007/32). Dans cette affaire, le tribunal décide que l'imputation visée à l'article 166 de l'A.R./C.I.R. 1992 constitue un acte administratif dont la mise en œuvre nécessite une motivation (loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation des actes administratifs). F. Ledain estime en effet que l'article 334 met sur pied un méca-

nisme de compensation similaire à celui prévu à l'article 166 de l'A.R./C.I.R. 1992 précité (F. LEDAIN, « Recouvrement. La compensation entre créances et dettes fiscales : la Cour de cassation donne un coup de pouce à l'État belge », *Lettre d'info - Actualités fiscales*, n° 33, 29 septembre 2014, www.monkey.be).

(144) M.-F. Rigaux écrivait d'ailleurs : « Certes, on peut être désorienté par les paramètres sur lesquels la Cour s'appuie : parfois elle met en exergue la qualité du bénéficiaire de la compensation (le fisc), parfois, celle du débiteur (la personne physique non commerçante surendettée), parfois les créanciers en concours. Il ne faut pas négliger cependant que c'est au regard de lois différentes (loi sur la faillite ou loi relative au règlement collectif de dettes), mettant par conséquent en cause des personnes dont la situation n'est pas nécessairement comparable que la Cour est appelée à répondre

aux diverses questions dont elle est saisie. S'il est vrai que l'état d'insolvabilité ou son contexte constitue une caractéristique commune aux différentes catégories de personnes comparées, on peut comprendre qu'amenée à juger de la constitutionnalité d'une loi particulière comparée à des lois différentes, la Cour puisse et même doive tenir compte de certains objectifs recherchés par le législateur qui, il est vrai, pour sembler parfois difficilement conciliables ne sauraient pour autant être sanctionnés par la Cour sans qu'elle ne viole le principe d'opportunité dont seul le législateur peut se prévaloir » (M.-F. RIGAUX, « Le droit de l'insolvabilité à l'épreuve de la règle de l'égalité », in M. DAL et A. ZENNER [coord.], *Actualité de la continuité, continuité de l'actualité - États généraux de la continuité*, Bruxelles, Larcier, 2012, p. 51).

