
Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire : "Le recouvrement des taxations par transparence".

Auteur : Lemaire, Cédric

Promoteur(s) : Oprenyeszk, Jordan; 10699

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2019-2020

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/8795>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Le recouvrement des taxations par transparence

Cédric LEMAIRE

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2019-2020

Titulaires :

Jean BUBLLOT
Aymeric NOLLET

Tuteurs académiques :

Jordan OPRENYESZK
Nathalie PIROTTE

Remerciements

Je tiens à remercier toutes les personnes qui ont contribué à la réussite de ce Travail de Fin d'Etude.

Je voudrais dans un premier temps remercier mes deux promoteurs, Maître Oprenyeszk et Nathalie Pirotte. Votre disponibilité et votre patience en particulier à la fin de la rédaction de ce travail m'ont aidé à finir ce TFE.

Je souhaite remercier ma famille pour le soutien moral qu'elle m'a apporté.

Je souhaite aussi remercier les personnes qui ont pris le temps de me relire et qui ont aidé à l'amélioration de mon travail.

Je remercie aussi, Florence Bodson, pour ses conseils et ses avis toujours tranchés.

Enfin, j'ai une pensée particulière pour la présidente du conseil étudiant de l'Université de Liège, Alice Lacroix, qui s'est battue pour qu'aucun des 23.000 étudiants de notre université ne soit laissé sur le côté lors de cette crise sanitaire.

Résumé

Ce TFE porte sur le recouvrement des taxations par transparence.

1. Le premier chapitre porte sur une description succincte des deux taxations par transparence à savoir la taxation des associés des sociétés sans personnalité juridique et la taxe Caïman.
2. Le deuxième chapitre porte sur le régime présent dans le CIR 1992 avant l'entrée en vigueur du Code du recouvrement. Nous y faisons un exposé sur le droit transitoire entre le CIR 1992 et le Code du recouvrement. Nous analysons l'application générale des mécanismes de recouvrement sur les créances établies par les taxations par transparence. Nous étudions, enfin, l'application de l'article 393 §2 CIR 1992 aux taxations par transparence. Nous y étudions la question du droit commun et de l'application de l'article 399 CIR 1992. Nous abordons le régime qui se trouvent aux articles 400 et suivants du CIR 1992.
3. Le troisième chapitre porte sur le nouveau Code du recouvrement. Nous y analysons principalement le mécanisme de la codébiton en long et en large.
4. Le quatrième chapitre porte sur les rapports entre la taxation des associés d'une société sans personnalité juridique et le Code du recouvrement. Nous y analysons les pouvoirs d'investigation de l'administration. Nous appliquons la codébiton à cette taxation par transparence. Nous analysons en particulier des dispositions du droit commun et le régime des entrepreneurs non-enregistrés.
5. Le cinquième chapitre porte sur les rapports entre la taxe Caïman et le Code du recouvrement. Nous profitons de ce chapitre pour analyser du droit international du recouvrement.
6. Enfin, le sixième chapitre porte sur quelques réflexions d'améliorations.

Table des matières

Introduction	7
Chapitre 1 : La taxation par transparence.....	8
Section 1 : Aspects généraux.....	8
Section 2 : La taxation des associations et sociétés sans personnalité juridique.....	8
Section 3 : La taxe Caïman.....	11
Chapitre 2 : L'ancien régime du Code des impôts sur les revenus de 1992	14
Introduction	14
Section 1 : Les dispositions transitoires de la loi introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales du 13 avril 2019.....	14
Section 2 : L'application générale du recouvrement aux taxations par transparence	16
Section 3 : Article 393 CIR 1992	16
Sous-section 1 : Commentaire général	16
Sous-section 2 : Son application pour la taxe Caïman	18
Sous-section 3 : Son application pour les sociétés sans personnalité juridique	20
Sous-section 4 : Les conséquences de l'article 393 §2 CIR 1992.....	21
Section 4 : Article 399 CIR 1992	22
Section 5 : Le régime des entrepreneurs non enregistrés	23
Chapitre 3 : Le Code du recouvrement	24
Section 1 : Le nouveau Code du recouvrement.....	24
Section 2 : L'application du Code aux taxations par transparence	24
Section 3 : La codébiton.....	25
Sous-section 1 : La définition du codébiton.....	25
Sous-section 2 : Le droit commun.....	26
Sous-section 3 : L'article 11, al. 2, du Code du recouvrement	27
Sous-section 4 : Le recouvrement fiscal sur le codébiton.....	28
Chapitre 4 : La taxation des sociétés sans personnalité juridique et le Code du recouvrement.	31
Section 1 : Le recouvrement sur les sociétés sans personnalité juridique.....	31
Section 2 : Les solidarités présentes dans le Code des Sociétés et des Associations (CSA)33	
Sous-section 1 : La société simple	33
Sous-section 2 : L'entreprise agricole et les anciens GIE	34
Section 3 : Le régime de la responsabilité solidaire des dettes dues par un entrepreneur non enregistré.....	36

Section 4 : Les autres solidarités	38
Chapitre 5 : La Taxe Caïman et le nouveau Code du recouvrement.....	39
Section 1 : La notion de personne	39
Section 2 : La codébiton et la Taxe Caïman.....	40
Chapitre 6 : Quelles perspectives pour le recouvrement des taxations par transparence ?.....	42
Section 1 : La codébiton.....	42
Section 2 : La notion de personne dans le Code du recouvrement	42
Conclusion.....	43
Bibliographie.....	44

Introduction

Le mécanisme de la taxation par transparence existe depuis très longtemps.

L'article 29 du CIR 1992 est même plus ancien que le CIR 1992. Cet article prévoit le régime de taxation des revenus des sociétés sans personnalité juridique.

La deuxième taxation par transparence est apparue en 2015 avec la taxe caïman. Ce mécanisme vise à taxer les revenus produits par des constructions juridiques à l'étranger. Les taxations par transparence ont été utilisées dans les deux cas pour faciliter l'établissement de l'impôt par l'administration fiscale.

Mais qu'en est-il leur recouvrement ? Ce régime disposent-ils aussi de mécanismes juridiques pour faciliter leur recouvrement ? Le régime de recouvrement des taxations par transparence est très différent de celui des taxations classiques ? Le Législateur a-t-il saisi l'occasion de la création du nouveau Code du recouvrement pour établir des dispositions spécifiques ? C'est à ces questions que ce TFE tente d'apporter des réponses.

Ce TFE est composé de six chapitres :

Le premier chapitre est destiné à fixer le cadre général de notre travail. Nous y décrivons les deux taxations par transparence que nous avons déjà citées dans cette introduction.

Nous continuerons avec un chapitre portant sur le régime de recouvrement présent dans le CIR 1992¹ avant le 1^{er} janvier 2020. Ce chapitre nous servira de base pour le comparer avec les évolutions introduites par le nouveau Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales².

Ce Code nous occupera dans les trois chapitres suivants.

Nous développerons dans un chapitre les aspects généraux du nouveau Code. Le chapitre suivant sera consacré à son application de l'article 29 du CIR 1992. Pour clore ce passage sur le droit positif, nous analyserons l'application du Code à la taxe Caïman. Nous profiterons de ce chapitre pour analyser des mécanismes de recouvrement international.

Nous terminerons ce TFE, par un chapitre sur les évolutions possibles que nous percevons pour le recouvrement des taxes par transparence.

Nous axerons ce travail sur deux questions plus fondamentales.

- L'administration fiscale peut-elle recouvrer une dette fiscale établie par transparence sur le patrimoine d'un tiers ?
- Quelles actions particulières l'administration fiscale peut-elle mener à l'encontre des sociétés visées par les taxations par transparence ?

¹ Loi du 12 juin 1992, Code de l'impôt sur les revenus 1992, *M.B.*, 20 juillet 1992, p. 17120.

² Loi du 13 avril 2019, Loi introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, *M.B.*, 30 avril 2019, p. 41412.

Chapitre 1 : La taxation par transparence

Section 1 : Aspects généraux

Ce premier chapitre décrit le régime général de l'article 29 du CIR 1992 et de la taxe Caïman. Certes, nous n'allons pas exposer longuement ces deux mécanismes fiscaux. Cependant, nous voulons simplement fixer le cadre général du TFE. Cela nous permettra de développer dans les chapitres suivants les mécanismes de recouvrement qui concernent les taxations par transparence.

La taxation par transparence est une fiction juridique. Concrètement, l'objectif est de taxer un revenu d'une construction juridique non pas dans le chef de la construction juridique, mais dans le chef de ses associés ou fondateurs³ ou encore dans le chef de tiers bénéficiaires⁴. Le régime de la taxation de la personne *in fine* taxée varie selon le type de taxation par transparence⁵.

Section 2 : La taxation des associations et sociétés sans personnalité juridique

Cette section est consacrée à la plus ancienne taxe par transparence, celle des sociétés sans personnalité juridique. Le principe est assez simple. Le revenu produit dans le cadre de la société sans personnalité juridique va être attribué directement aux associés de la société. Le siège de la matière se trouve dans les articles 29 et 364 du CIR 1992.

L'article 29 reprenait avant l'introduction du Code des Sociétés et des Associations (CSA) plusieurs constructions juridiques qui étaient ou qui pouvaient être taxées avec le régime de transparence fiscale⁶.

« §1^{er}. Dans les sociétés civiles ou associations sans personnalité juridique qui recueillent des bénéfices ou des profits, les prélèvements des associés ou membres et leurs parts dans les bénéfices ou profits distribués ou non distribués, sont considérés comme des bénéfices ou profits desdits associés ou membres.

§2. Pour l'application du §1^{er}, sont censées être des associations sans personnalité juridique :

1° Les sociétés commerciales irrégulièrement constituées ;

³ X. CEULEMANS, *La fiscalité internationale du patrimoine franco-belge*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 182 et 183.

⁴ D. PHILIPPE, et M. DELANOTE, « Les doubles structures et l'article 344 §1^{er} du CIR : quels sont les actes posés par le contribuable susceptibles d'abus ? », *R.G.C.F.*, 2017, p. 421.

⁵ T. AFSCHRIFT, « La taxation par transparence des revenus des constructions juridiques », *J.D.F.*, n° 3-4, 2016, p. 67.

⁶ O. d'AOUT, D. DARTE, N. HONHON et B. MARISCAL, *L'impôt des personnes physiques*, Limal, Anthemis, 2018, p. 269.

2° *Les sociétés agricoles, à l'exception de celles qui ont opté pour l'assujettissement à l'impôt des sociétés ; le Roi fixe les conditions auxquelles sont subordonnées l'option et son maintien ;*

3° *Les groupements européens d'intérêt économique*

4° *Les groupements d'intérêt économique*

5° *Les associations des copropriétaires qui possèdent la personnalité juridique en vertu de l'article 577-5, §1^{er}, du Code civil. »*

L'article 29 du CIR 1992 réunit cinq idées, reprises ainsi :

Le premier paragraphe prévoyait le régime de taxation des sociétés civiles ou des associations sans personnalité juridique. Pour être soumises à ce régime, elles devaient recueillir des bénéfices ou des profits ;

Le deuxième paragraphe commence avec les sociétés commerciales irrégulièrement constituées ;

Les associés des sociétés agricoles peuvent être taxés par transparence. Les associés de la société agricole avaient le choix d'être soumis soit à l'ISOC pour la société agricole soit à l'IPP au travers de la taxation par transparence ;

Les groupements d'intérêt économique (GIE) sont aussi visés dans le cadre de la taxation par transparence. La législation européenne place les groupements européens d'intérêt économique (GEIE) sous le régime de transparence fiscale⁷ ;

Enfin, il y avait les associations de copropriétaire qui ont la personnalité juridique en vertu de l'article 577-5 du Code civil.

A la suite de l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations, l'article 29 a subi quelques modifications⁸ :

« §1^{er}. *Dans les sociétés civiles ou associations sans personnalité juridique, autres que celles visées à l'article 2, §1^{er}, 5°, a, alinéa 1^{er}, deuxième tiret (du CIR 1992) qui recueillent des bénéfices ou des profits, les prélèvements des associés ou membres et leurs parts dans les bénéfices ou profits distribués ou non distribués, sont considérés comme des bénéfices ou profits desdits associés ou membres.*

§2. *Pour l'application du §1^{er} sont censées être des associations sans personnalité juridique :*

2° *Les sociétés agréées comme entreprise agricole visées à l'article 8:2 du Code des sociétés et des associations, et qui ont la forme d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite, à l'exception de celles qui ont opté pour l'assujettissement à l'impôt des sociétés ; le Roi fixe les conditions auxquelles sont subordonnées l'option et son maintien ;*

3° *Les groupements européens d'intérêt économique*

⁷ Règlement (CEE) 2137/85 du conseil du 15 juillet 1985 relatif à l'institution d'un GEIE, *J.O.C.E.*, L199/1 du 31 juillet 1985.

⁸ L. HERVE, I. RICHELLE, *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Bruxelles, Edition Larcier, 2019, p.75.

4° *Les sociétés en nom collectif issues de la transformation d'un groupement d'intérêt économique en application de l'article 41 du Code des sociétés et des associations, à condition que les activités de la société en nom collectif aient exclusivement pour but de faciliter ou de développer l'activité économique de ces associés, d'améliorer ou d'accroître les résultats de cette activité ; en outre, l'activité de la société en nom collectif doit se rattacher à l'activité économique de ses associés et avoir un caractère auxiliaire par rapport à celle-ci ;*

5° *Les associations des copropriétaires qui possèdent la personnalité juridique en vertu de l'article 577-5, §1^{er}, du Code civil. »*

Tout d'abord, les sociétés commerciales irrégulièrement constituées sont purement et simplement supprimées. Nous n'analyserons pas le régime du recouvrement de ces sociétés dans ce travail car les sociétés commerciales irrégulièrement constituées n'existent plus. Les sociétés agricoles sont, quant à elles, remplacées par un agrément « d'entreprise agricole »⁹. Malgré la modification, les associés gardent toujours la possibilité d'opter soit pour la taxation par transparence avec l'IPP soit pour la taxation à l'ISOC pour la société. Les GIE peuvent se transformer en Société en Nom Collectif (SNC) et conserver le régime de taxation par transparence. L'article 29 CIR 1992 impose deux conditions. L'activité de la SNC doit exclusivement avoir pour but de faciliter ou développer les activités économiques des associés. Cette activité doit être rattachée à l'activité économique de ses associés et avoir un caractère auxiliaire à celle-ci. Le GEIE garde la transparence fiscale sur base de la réglementation européenne. Enfin, il ne reste plus que la société simple comme société sans personnalité juridique. Le reste de l'article demeure inchangé.

L'article 29 CIR 1992 se trouve dans la section des revenus professionnels. Il ne s'applique donc qu'aux bénéficiaires et aux profits. Cet article ne s'applique pas aux associations de fait ou aux sociétés simples qui produisent des revenus mobiliers, immobiliers ou divers. Quand une société sans personnalité juridique a dans son patrimoine un immeuble, les associés sont considérés comme en indivision. Chacun assume une partie de la fiscalité immobilière à proportion de ses parts dans la société sans personnalité juridique. Si l'immeuble est utilisé à des fins professionnelles, il entre dans le cadre de l'article 29 du CIR 1992¹⁰.

Pour les revenus mobiliers et divers, nous n'avons pas trouvé de sources qui mentionnaient l'existence d'une taxation par transparence. Cependant, nous allons fonder notre raisonnement sur un jugement du tribunal de première instance de Bruges. Ce jugement intervient dans le cadre d'un conflit autour d'une taxe communale¹¹. La commune avait imposé une société momentanée comme un contribuable à part entière. Le TPI a estimé que comme la société momentanée n'avait pas la personnalité juridique, la commune ne pouvait pas la considérer comme un contribuable. La commune aurait dû taxer les associés de la société momentanée directement. Cette décision rejoint les définitions présentes dans le CIR 1992. L'article 2 du CIR 1992 définit, en effet, une société comme une construction juridique avec une personnalité juridique. Les sociétés sans personnalité juridique ne sont pas des sociétés. Elles ne peuvent donc pas être des contribuables. L'article 29 du CIR 1992 n'est que la

⁹ Y. de CORDT, H. CULOT, P., LAMBRECHT, J., MALHERBE, P., MALHERBE, *Droit des sociétés*, Bruxelles, Edition Larcier, 2020, p. 987.

¹⁰ P. GLINEUR, « Le Beaujolais de Crésus et la transparence fiscale », *Mélange Pascal Minne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 283.

¹¹ Civ. Bruges, 16 mars 2004, *Cour. Fisc.*, 2004, liv. 11, p. 480.

manifestation légale de cette logique. Les revenus mobiliers, immobiliers et divers sont aussi taxés par transparence.

L'article 364 du CIR 1992 :

« Dans les sociétés et les associations sans personnalité juridique (visées à l'article 29), l'ensemble des bénéfices ou profits est considéré comme attribué aux associés ou membres à la date de clôture des comptes annuels auxquels il se rapporte ou au 31 décembre de l'année, à défaut de comptabilité ; la part des bénéfices ou profits non distribués, considérée comme attribuée à chaque membre, est déterminé conformément aux stipulations du contrat ou de la convention ou, à défaut, par part virile. »

L'article 364 CIR 1992 définit à la fois quels sont les associés qui vont payer l'impôt et quelle est la proportion d'impôt qui va être payée par chaque associé. L'article vise les associés qui sont membres de la société sans personnalité juridique, soit au moment de la clôture des comptes soit au 31 décembre s'il n'y a pas de comptabilité. L'imposition est répartie au prorata de la répartition des revenus prévue dans le contrat. Si rien n'est prévu, elle se fait à part virile.

Section 3 : La taxe Caïman

La deuxième taxation de notre exposé est la taxe Caïman. Cette taxe a été introduite à l'article 5/1 et l'article 220/1 du CIR 1992 en 2015¹² par le gouvernement Michel I. Elle a pour but de taxer des revenus produits par des constructions juridiques à l'étranger. Les revenus sont taxés dans le chef du contribuable belge qui détient des parts dans la construction juridique, comme si c'était directement les siens¹³. Elle vise en particulier à taxer des revenus qui pourraient échapper au fisc belge. C'est une taxation par transparence parce que le mécanisme passe outre l'existence de la construction juridique pour établir l'impôt¹⁴.

La plupart des définitions que nous exposerons dans cette section ont été inscrites dans le CIR 1992 par une loi de 2013¹⁵. Cette loi est antérieure à l'introduction de la taxe Caïman dans le CIR 1992. Elle a créé l'obligation de déclaration des constructions juridiques présentes à l'étranger et a naturellement servi de base pour la mise en place en 2015 de la taxe Caïman.

Le CIR 1992 évoque deux types de constructions juridiques dans son article 2, § 1, 13°. Nous avons :

- 1) D'une part, le placement des biens et des droits par un acte fondateur ou une décision de justice sous la responsabilité d'un administrateur dans un but déterminé. Cela implique autant des constructions juridiques avec ou sans personnalité juridique. C'est par exemple, le cas de l'Anstalt ou la Stiftung au Liechsteinsten¹⁶.
- 2) D'autre part, les constructions juridiques qui disposent de la personnalité juridique et qui subissent un impôt de moins de 15 % déterminés sur la base imposable de l'impôt des sociétés belges¹⁷.

¹² Loi programme du 10 août 2015, *M.B.*, 18 août 2015, 1^{ère} édition, p. 53834, art. 39.

¹³ M. GOSSIAUX, « Taxe Caïman : la taxation par transparence des constructions juridiques étrangères », *R.G.C.F.*, 18 novembre 2015, p. 303.

¹⁴ N. LANNOY, « Taxe Caïman : quoi de neuf ? », *Sem. Fisc.*, n° 199, 2015, p. 1.

¹⁵ Loi du 30 juillet 2013 portant sur des dispositions diverses, *M.B.*, 1^{er} août 2013, 1^{ère} édition, p. 48270.

¹⁶ E. DELANNOY, « Elargissement du champ d'application de la taxe Caïman. », *B.J.S.*, 30 mars 2019, p. 13.

¹⁷ E. DELANNOY, « Taxe Caïman : nouveauté », *B.J.S.*, 30 novembre 2015, p. 13.

Les constructions juridiques établies dans l'espace économique européen ne sont toutefois pas considérées comme des constructions juridiques au sens de l'article 2, §1, 13°. En revanche, certaines peuvent être considérées comme telles si elles sont reprises dans un Arrêté royal¹⁸. C'est le cas notamment des SICAV- FIS luxembourgeoises¹⁹.

Les fondateurs sont repris dans l'article 2 §1 14° du CIR 1992. Un fondateur est soit une personne physique soumise à l'impôt des personnes physiques soit une personne morale soumise à l'impôt des personnes morales prévu à l'article 220 du CIR 1992. Il y a cinq cas de figures où nous sommes en présence d'un fondateur de construction juridique :

- 1) celui qui a constitué la construction juridique en dehors de son activité professionnelle.
- 2) celui qui a apporté des biens ou des droits en dehors de son activité professionnelle.
- 3) celui qui hérite ou qui héritera des personnes susmentionnées dans les cas un et deux.
- 4) celui qui détient des droits économiques sur les biens ou des droits juridiques sur des actions ou parts dans une construction juridique du deuxième type.
- 5) celui qui a conclu un contrat prévu à l'article 2, §1, 13°, c et pour lequel une ou des primes afférentes à ce contrat sont acquittées²⁰.

Il fut un temps où étaient aussi taxés des tiers bénéficiaires. C'étaient, en fait, des personnes physiques ou des personnes morales soumises à l'impôt des personnes morales qui avaient bénéficié d'un avantage octroyé par une construction juridique²¹. Ce mécanisme a été supprimé²² par la loi-programme du 25 décembre 2017²³.

Au niveau de l'application concrète de la taxe, l'article 307, §1^{er}/1, CIR 1992 impose aux contribuables de déclarer les constructions juridiques dont lui-même, son conjoint ou un de ses enfants sur lesquels le contribuable exerce toujours l'autorité parentale est un fondateur. Pour la répartition de la taxation, l'article 5/1, §1, du CIR 1992 prévoit que le revenu est attribué aux fondateurs en proportion de leurs apports dans la construction juridique. En cas de démembrement des droits juridiques des fondateurs, le revenu est imputé à chaque fondateur en proportion des droits économiques qu'il détient dans la construction juridique. Si ce n'est pas possible, chaque fondateur sera taxé à part identique. Pour les héritiers des fondateurs, les revenus sont imputés à proportion des parts dont ils ont hérité ou à défaut en proportion des droits qu'ils ont sur la succession du fondateur décédé. Enfin, le fondateur peut contester les présomptions de répartition des revenus avec tous les moyens de preuves disponibles à l'article 340 du CIR 1992. Il faut démontrer qui est l'autre fondateur que la part du revenu qui doit lui être imputer. Si ce n'est pas démontré, le fondateur n'aura pas gain de cause²⁴.

Concrètement le mécanisme est un peu différent de celui de l'article 29 du CIR 1992. Nous avons précisé dans la section deux du présent chapitre que cet article 29 ne concernait que les revenus professionnels. La taxe Caïman n'est pas limitée aux revenus professionnels. Elle

¹⁸ P. HAUTFENNE, « Taxe Caïman », *Sem. Fisc.*, n°210, 2015, pp. 1-2.

¹⁹ B. PHILIPPART de FOY et A. DAYEZ, « Taxe Caïman : application aux fonds d'investissement et aux SICAF-FIS dédiés », *R.P.P.*, 11 mars 2016, p. 441-446.

²⁰ S. KLINKENBERG, « La Taxe Caïman », *Chroniques notariales – Volume 69*, 2019, p. 313.

²¹ Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 2014-2015, n° 54-1125/1, p. 40.

²² E. CECI et F. LALLEMANT, « Les évolutions récentes en matière de taxation du patrimoine », *R.P.P.*, 11 février 2019, p. 319.

²³ Loi programme du 25 décembre 2017, *M.B.*, 29 décembre 2017, 1^{ère} édition, p. 116365, art. 87.

²⁴ M. GOSSIAUX, « Taxe Caïman : la taxation par transparence des constructions juridiques étrangères », *R.G.C.F.*, 18 novembre 2015, p. 312-313.

permet de taxer des revenus immobiliers, mobiliers ou divers. Le régime de taxation de chaque revenu sera exactement le même que si le fondateur avait lui-même perçu ces revenus.²⁵

La taxe Caïman est confrontée par son caractère international aux conventions préventives de double imposition. A ce sujet, la taxe Caïman ne s'applique que dans le respect des conventions préventives de double imposition²⁶.

²⁵ T. AFSCHRIFT, « La taxation par transparence des revenus des constructions juridiques », *J.D.F.*, n° 3-4, 2016, p. 67.

²⁶J. MALHERBE, « La transparence fiscale en Belgique (« Taxe Caïman ») : quelques questions d'interprétation », *Mélanges Pascale Minne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 585.

Chapitre 2 : L'ancien régime du Code des impôts sur les revenus de 1992

Introduction

Depuis le 1^{er} janvier 2020, le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales a repris une grande partie des dispositions de recouvrement qui se trouvaient dans le CIR 1992²⁷. Alors, pourquoi continuer à s'intéresser à ces anciennes dispositions ?

Il y a, à notre sens, trois raisons qui maintiennent la pertinence de cette analyse. D'une part, certaines dispositions ont été maintenues dans le nouveau Code. L'analyse des dispositions du CIR 1992 nous éclairera sur celles du Code du recouvrement. D'autre part, certaines dispositions ont disparu avec la nouvelle législation. Les travaux préparatoires du Code du recouvrement pourraient nous enseigner les raisons de leur abrogation. Enfin, la totalité des dispositions du CIR 1992 vont encore s'appliquer sur certaines créances.

Le droit transitoire va nous indiquer quelles sont les créances encore visées par le CIR 1992 et combien de temps le CIR 1992 va encore s'appliquer. Nous exposerons par la suite des dispositions qui sont contenues dans le CIR 1992.

Section 1 : Les dispositions transitoires de la loi introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales du 13 avril 2019²⁸

Les dispositions transitoires se trouvent dans l'article 138 de la loi. Le Code du recouvrement ne s'applique pas aux créances fiscales reprises dans un rôle, dans un rôle spécial ou dans un registre de perception et de recouvrement rendu obligatoire avant l'entrée en vigueur du Code du recouvrement le 1^{er} janvier 2020. Concrètement, il s'agit du moment où les créances sont rendues exécutoires au sens de l'article 413 du CIR 1992. Finalement, cela respecte le principe inscrit dans l'article 2 du Code civil. La loi ne vaut que pour l'avenir²⁹.

Le recouvrement d'un grand nombre de créances fiscales n'est pas régi par le Code du recouvrement. Les dispositions de recouvrement du CIR 1992 vont donc coexister avec le Code du recouvrement. Pour évaluer le temps de cette coexistence, nous allons étudier les règles de la prescription pour l'impôt sur les revenus.

La prescription en matière fiscale est de cinq ans selon l'article 443*bis* du CIR 1992. Le point de départ du délai de prescription est la fin du délai des deux mois qui prend court à la date d'envoi de l'avertissement extrait de rôle selon l'article 413 du CIR 1992³⁰. Le délai entre

²⁷ M. DELANOTE et E. YUKSEL, « Le nouveau Code du recouvrement : premières considérations générales », *R.F.R.L.*, 5 novembre 2019, p. 125.

²⁸ Loi du 13 avril 2019, Loi introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, *M.B.*, 30 avril 2019, p. 41412.

²⁹ F. KUTY, *Principes généraux du droit pénal belge*, t. 1 : *La loi pénale*, Bruxelles, Edition Larcier, 2018, p. 294.

³⁰ P. MALHERBE et M. LEMERLE, « Du recouvrement de l'impôt en Belgique », *R.E.I.D.F.*, 26 juin 2019, p. 201.

l'inscription au rôle et l'envoi de l'avertissement extrait de rôle n'est pas fixé dans la loi. Le commentaire administratif fixe le délai d'envoi à huit jours³¹. Toutefois, il se peut que ce délai soit en pratique plus long puisqu'il n'y a pas d'obligation de respecter le délai de 8 jours. A priori, le délai de coexistence des deux corps de règle durera un peu moins de cinq ans et trois mois. Cependant, il existe des mécanismes juridiques pour interrompre ou suspendre le délai de prescription.

Premièrement, le délai peut être interrompu. Cette possibilité est contenue dans l'article 443bis, §2 du CIR 1992. Le code prévoit trois cas de figure. Tout d'abord, les articles 2244 et suivants du Code civil à l'exclusion de l'article 2244 § 2 prévoient que les actes de procédure devant les tribunaux en ce compris les actes devant le Conseil d'Etat peuvent interrompre la prescription³². Ensuite, la deuxième possibilité est la renonciation au temps couru de la prescription par le contribuable. Dans ce cas, le contribuable renonce lui-même au mécanisme de la prescription³³. Enfin, l'alinéa 3 expose la possibilité pour le receveur d'envoyer par lettre recommandée une sommation de payer. Cela permet au receveur d'interrompre la prescription avec des commandements de payer³⁴. Il est même forcé de le faire puisqu'il est responsable des dettes fiscales auprès de l'Etat. Si le receveur n'interrompt pas la prescription, il commet une faute. Toutefois, il y a eu une controverse sur l'utilisation des commandements de payer quand une créance fiscale était contestée. En effet, la Cour de cassation a estimé dans un premier temps que le commandement de payer ne pouvait pas agir durant une procédure en justice puisqu'il s'agit d'un titre exécutoire^{35 36}. Cette jurisprudence a causé la prescription de nombreux dossiers fiscaux qui traînaient devant les juridictions depuis plus d'une décennie. Le Législateur est intervenu en insérant les articles 443bis et 443ter du CIR 1992³⁷, cependant ces dispositions n'avaient pas d'effet rétroactif. Par la suite, le Législateur a produit une disposition interprétative³⁸ pour faire revivre les dossiers dont le délai de prescription était échu. Malgré la résistance des tribunaux de première instance et des cours d'appel³⁹, la Cour constitutionnelle⁴⁰ et la Cour de cassation⁴¹ ont validé la disposition en question⁴². Finalement, cela ouvre la possibilité d'utiliser le commandement de payer pour interrompre la prescription en cas de contestation de la créance fiscale. Cette controverse a perdu de l'intérêt avec l'introduction de l'article 443ter CIR 1992. Ces trois moyens d'interruption relancent un nouveau délai de prescription de cinq ans.

Cela nous amène à un constat simple qui est que le délai de prescription peut être sans fin jusqu'au paiement de la dette fiscale. Il existe tout de même un mécanisme pour empêcher les poursuites qui est la surséance indéfinie au recouvrement. Elle peut être octroyée à la

³¹ Commentaire administratif du CIR 1992 (Com.I.R. art 300/23).

³² N. PIROTTE, *Le recouvrement de l'impôt sur le revenu et de la taxe sur la valeur ajoutée*, Bruxelles, Edition Larcier, 2016, p. 301.

³³ N. PIROTTE, « La prescription du recouvrement fiscal », *En quête de fiscalité et autres propos...*, Bruxelles, Edition Larcier, 2011, p. 595.

³⁴ X. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2018-2019*, Liège, Walter Kluwer Belgium, 2019, p. 1142.

³⁵ Cass., 10 octobre 2002. *T.F.R.*, 2003, p. 694.

³⁶ Cass., 21 février 2003. *T.F.R.*, 2003, p. 860.

³⁷ Loi-programme du 22 décembre 2003, *M.B.*, 31 décembre 2003, 1re éd., p. 62160.

³⁸ Loi-programme du 09 juillet 2004, *M.B.*, 15 juillet 2014, p. 55579, art. 49.

³⁹ Pour exemple : Bruxelles, 17 novembre 2004, *R.G.C.F.*, 2005/1, p.58.

⁴⁰ C.A., 5 décembre 2005, n°177/2005.

⁴¹ Cass., 17 janvier 2008, *Pas.*, 2008, I, p. 139.

⁴² N. PIROTTE, *Le recouvrement de l'impôt sur le revenu et de la taxe sur la valeur ajoutée*, Bruxelles, Edition Larcier, 2016, p. 303-315.

demande d'un contribuable de bonne foi qui a des dettes fiscales qu'il ne pourra de toute façon pas payer. Le receveur peut fixer des conditions supplémentaires. Il a pour cela une grande latitude. Cela peut être, par exemple, de payer une partie de la créance fiscale⁴³. Le receveur peut dans ce cas laisser courir la prescription jusqu'à la fin du délai. Cependant, la prescription n'éteint pas la dette, mais seulement son exigibilité⁴⁴.

Secondement, nous avons la suspension du délai de prescription. Ce principe est contenu dans l'article 443^{ter} du CIR 1992. Cet article prévoit qu'en cas d'action en justice, le délai de prescription est simplement suspendu. La contestation peut porter sur l'établissement, la perception ou le recouvrement de la dette d'impôt. La personne qui introduit ce recours, importe peu. Il y aura toujours une suspension du délai. Cette suspension commence avec l'acte introductif d'instance. Elle se termine quand la décision de justice est coulée en force de chose jugée⁴⁵. L'article 443^{ter}, §3 prévoit toutefois une spécificité dans le cadre des poursuites pénales puisque la suspension débute lors de la mise en mouvement de l'action publique. La suspension se termine à l'abandon des poursuites pénales, à l'extinction de l'action publique ou lorsque le jugement est coulé en force de chose jugée.

Nous pouvons conclure cette section en affirmant que la coexistence des deux corps de règles va pouvoir encore durer longtemps. En effet, la prolongation du délai de prescription de la dette fiscale peut se poursuivre sans fin.

Section 2 : L'application générale du recouvrement aux taxations par transparence

Les règles du recouvrement présentes dans le CIR 1992 peuvent-elles s'appliquer aux créances fiscales établies par transparence ? Les dispositions 5/1 et suivantes, 29 et 220/1 et suivantes du CIR 1992 ne font pas obstacle à l'application des mesures de recouvrement du CIR 1992. Il n'y a pas non plus de disposition légale qui fait obstacle aux mécanismes de recouvrement fiscaux pour les taxations par transparence dans le chapitre VII du titre VII qui porte sur le recouvrement de l'impôt. Nous pouvons donc affirmer que l'administration fiscale dispose de tous ses pouvoirs pour poursuivre les contribuables qui ne paieraient pas les impôts établis par transparence fiscale.

Parmi ces mécanismes de recouvrement, nous développerons particulièrement celui de l'article 393 §2 CIR 1992. C'est la seule disposition légale qui permet dans l'ancien régime du CIR 1992 des mécanismes de recouvrement spécifique pour les taxations obtenues par transparence.

Section 3 : Article 393 CIR 1992

Sous-section 1 : Commentaire général

⁴³ X. « La surséance indéfinie au recouvrement : condition d'application », *Le fiscalogues*, n° 974, 2005, p. 4.

⁴⁴ Cass., 25 septembre 1970, *Pas.*, 1970, p. 65.

⁴⁵ P. MALHERBE et M. LEMERLE, « Du recouvrement de l'impôt en Belgique », *R.E.I.D.F.*, 26 juin 2019, p. 200-216.

Cet article dispose que :

« §1 L'impôt enrôlé au nom de plusieurs personnes ne peut être recouvré à charge de chacune d'elles que pour la quotité afférente à ses revenus.

Le rôle est exécutoire contre chacune d'elles dans la mesure où la cotisation peut être recouvrée à sa charge en vertu du droit commun ou des dispositions du présent Code

§2 *Le rôle est exécutoire contre les personnes qui n'y sont pas reprises dans la mesure où elles sont tenues au paiement de la dette fiscale sur base du droit commun ou sur base des dispositions du présent code. »*

Le premier paragraphe dispose que le recouvrement d'une créance fiscale enrôlée au nom de plusieurs personnes, ne peut se faire sur le patrimoine de chacun qu'à quotité afférente aux revenus des contribuables⁴⁶. Il est peu pertinent de l'évoquer dans le cadre des taxations par transparence. Celles-ci attribuent la dette fiscale directement à un contribuable. Donc, il est assez logique que les contribuables concernés par une même dette fiscale taxée par transparence, ne soient pas enrôlés ensembles. Cependant, cela garde tout de même un intérêt si l'associé est marié ou en cohabitation légale. En effet, la taxation par transparence est enrôlée au nom de l'associé et de son conjoint, mais elle est normalement recouvrée à charge seulement de l'associé⁴⁷. Toutefois, le CIR 1992 prévoyait aussi une solidarité entre les conjoints à l'article 394 CIR 1992. Les conjoints ne sont donc pas exempts de devoir assumer les dettes fiscales de chacun d'entre eux⁴⁸.

Le deuxième paragraphe nous intéressera davantage dans le cadre de notre contribution. Cette disposition a été introduite par une loi-programme du 27 avril 2007⁴⁹. L'article 393 §2 CIR 1992 permet le recouvrement de la dette fiscale sur le patrimoine d'un tiers alors qu'il n'est pas repris sur le titre exécutoire de cette dette fiscale⁵⁰. Concrètement, l'administration fiscale peut utiliser des solidarités qui existent dans le CIR 1992 ou en dehors, pour recouvrer la dette fiscale d'un contribuable sur le patrimoine d'un tiers⁵¹.

Mais qu'est-ce que la solidarité en droit belge ? Et bien plus encore, quelles sont les solidarités visées par l'article 393 §2 CIR 1992. Lorsque nous avons une pluralité de débiteurs, la dette est divisée entre chaque débiteur⁵². C'est le principe de divisibilité des dettes civiles. La solidarité vient en exception à ce principe. Elle permet de recouvrer l'ensemble de la dette sur un des codébiteurs⁵³. Pour nous, il y a deux types de solidarités qui permettent le recouvrement fiscal sur le patrimoine d'un tiers. D'une part, il y a les solidarités qui couvrent toutes les dettes. A titre d'exemple, nous pouvons citer le cas des sociétés absorbantes. Les sociétés absorbantes reprennent toutes les dettes des sociétés absorbées⁵⁴. D'autre part, il y a

⁴⁶ N. PIROTTE, « Le recouvrement des impôts sur le patrimoine des (ex)conjoints », *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2012*, Bruxelles, Edition Larcier, 2013, p. 117.

⁴⁷ M.-C. VALSCHAERT, « Imposition commune », *Rep. Not.*, t. XV, droit fiscal, livre 4/1, Bruxelles, Edition Larcier, 2009, n° 81.

⁴⁸ Y.-H. LELEU, *Droit patrimonial des couples*, Bruxelles, Edition Larcier, 2015, p. 178.

⁴⁹ Loi-programme du 27 avril 2007, *M.B.*, 08 mai 2007, p. 25153.

⁵⁰ N. PIROTTE, *Le recouvrement de l'impôt sur le revenu et de la taxe sur la valeur ajoutée*, Bruxelles, Edition Larcier, 2016, p. 179-224

⁵¹ Antwerpen, 13 septembre 2011, *Fisc. Act.*, 2011, liv. 41, p. 16.

⁵² Cass., 5 décembre 1975, Pas., 1976, I, p. 428.

⁵³ P. WERY, *Droit des obligations – volume 2*, Bruxelles, Edition Larcier, 2016, p. 408.

⁵⁴ M. BOURGEOIS et D.-E. PHILIPPE, *Actualité du droit fiscal- anno 2013*, Bruxelles, Edition Larcier, 2013, p. 227-230.

les solidarités spécifiques aux dettes fiscales comme les solidarités fiscales présentes dans le CIR 1992.

L'article 393 §2 CIR 1992 ouvre des champs de réflexion pour le recouvrement des taxations par transparence. Comment l'article s'applique-t-il aux taxations par transparence ? Quelles sont les solidarités visées ? Enfin qui sont les tiers dont le patrimoine pourrait subir ce mécanisme de recouvrement ?

Sous-section 2 : Son application pour la taxe Caïman

Il n'y a pas de disposition dans le CIR 1992 qui permettrait l'application de l'article 393 §2 à la taxe Caïman. En effet, il n'y a aucune disposition en matière de recouvrement pour la taxe Caïman en particulier. Cependant, des dispositions du droit commun pourraient permettre l'application de l'article 393 §2 CIR 1992. Cela permettrait peut-être l'utilisation d'une solidarité pour recouvrer la dette fiscale sur le patrimoine de deux types de contribuables, les constructions juridiques et les autres fondateurs. Pour les autres fondateurs, nous visons en particulier les contribuables belges. Le droit commun belge ne permet pas l'application de l'article 393 §2 CIR 1992 dans le cadre de la taxe Caïman. Toutefois, nous nous interrogeons sur la possibilité de trouver des solidarités dans les droits communs étrangers.

Pour les constructions juridiques, la ratio legis des articles 5/1 et 220/1 du CIR 1992 nous offre tout de même une part d'explication. Certes, ces dispositions ne contiennent pas de mécanismes de recouvrement. Toutefois ; ils visent à contourner les difficultés de la taxation des revenus générés par les constructions juridiques à l'étranger. La création d'une solidarité fiscale entre le contribuable belge et la construction juridique est contraire à la ratio legis de la taxe Caïman. Le Législateur ne va pas essayer de contourner les problèmes pratiques que posent ces constructions juridiques et de les réintégrer lorsque l'administration fiscales doit recouvrer les créances fiscales des revenus de ces mêmes constructions juridique.

Il faut ajouter à cela la complexité que représente la taxation des constructions juridiques visées par la taxe Caïman. Certaines constructions juridiques ont une domiciliation dans un pays et un compte en banque dans un autre pays. Ni la localisation des avoirs de la construction juridique ni leur existence ne sont donc évidentes. Qui plus est, les pays où les constructions juridiques sont domiciliées ne sont pas toujours extrêmement coopératifs pour faciliter la taxation ou l'exécution des mesures de recouvrement vis-à-vis des avoirs qui se trouvent sur leur territoire. Pour nous, la recherche de solidarité vis-à-vis des constructions juridiques ne reflètent pas la ratio legis de la taxe Caïman. Donc, il n'y a pas de raisons d'aller chercher pour celles-ci l'existence de solidarité dans le droit étranger.

Cependant, les constructions juridiques étrangères ne sont pas les seuls contribuables potentiels vers lequel l'administration fiscale pourrait se retourner. Il y a aussi les autres fondateurs de la construction juridique. Cela ouvre deux champs de réflexions. Tout d'abord, est ce que le droit commun au sens de l'article 393 §2 du CIR 1992 peut s'étendre au droit étranger. En effet, il est peut-être possible de trouver des solidarités entre les associés des constructions juridiques dans les droits qui régissent ces constructions juridiques. Cela implique de trouver une définition du droit commun. Enfin, nous nous demanderons si la ratio legis de la taxe Caïman ne fait pas obstacle à l'utilisation du droit étranger dans le cadre de l'article 393 §2 du CIR 1992. Si la ratio legis de 5/1 et 220/1 du CIR 1992 s'oppose à l'utilisation des

mécanismes de solidarités vis-à-vis des constructions juridiques, il est possible qu'elle en fasse de même pour les associés de ces constructions juridiques.

Ni le Code des impôts sur les revenus ni son article 393 n'offre une définition de ce qu'est le droit commun. Le commentaire administratif⁵⁵ n'a simplement pas été mis à jour sur Ficonetplus depuis l'entrée en vigueur de la loi-programme du 27 avril 2007. Les travaux préparatoires de ladite loi-programme⁵⁶ ne nous apprennent pas plus sur la définition du droit commun. C'est normal puisque cette loi-programme a été votée plusieurs années avant la mise application de la taxe Caïman et même de l'obligation de déclaration des constructions juridiques à l'étranger. Les travaux préparatoires de la première mouture de la taxe Caïman ne nous apprennent pas davantage⁵⁷.

Nous pourrions trouver des éléments de réponses dans le droit international puisqu'il s'agit de l'utilisation par le droit belge d'un droit étranger. Cependant, cela ne pourrait pas apporter une réponse générale à notre problème. En effet, la Belgique est souveraine pour déterminer le contenu de son droit. Si le Législateur belge décide de s'appuyer sur un droit étranger pour régler un problème strictement interne, c'est le droit du Législateur belge. Ce n'est pas le premier choix d'un Législateur, mais c'est une possibilité. Du moment que la solidarité vise le recouvrement sur le patrimoine d'un contribuable belge, il n'y a pas d'obstacle en droit international. Cela posera plus de problème si l'administration fiscale veut poursuivre le recouvrement de la créance sur le patrimoine d'un contribuable résidant à l'étranger. Elle risque de se confronter à la souveraineté fiscale d'un autre Etat ou à une CPDI.

La jurisprudence ne nous offre pas plus de réponses à notre interrogation. Les Cours et tribunaux ont souvent dû prendre position sur l'application de l'article 393 §2 CIR 1992⁵⁸. Toutefois, ils n'ont jamais défini le droit commun. La jurisprudence s'est positionnée au cas par cas.

Nous essayons donc de trouver une définition du droit commun dans la doctrine sur l'article 393 CIR 1992. La doctrine ne nous offre pas une définition satisfaisante de la notion de droit commun. Plusieurs contributions proposent une liste la plus exhaustive possible des mécanismes de droit belge qui peuvent être utilisés comme solidarité par l'article 393 §2 CIR 1992⁵⁹ ⁶⁰. Néanmoins, ces listes ne nous permettent pas une exclusion pure et simple des mécanismes présents dans les droits étrangers. En effet, ces contributions ne proposent pas une définition du droit commun.

En l'absence d'une véritable définition du droit commun pour l'application de l'article 393 §2 CIR 1992, nous ne pouvons pas affirmer que le droit commun comprend aussi le droit commun des droits étrangers. Certes, le Législateur a utilisé une notion aux limites floues sur laquelle des juristes bien plus méritants que nous ont écrit un nombre incalculable de pages⁶¹. Cependant si le Législateur avait vraiment voulu intégrer les solidarités étrangères dans l'article

⁵⁵ Commentaire administratif du CIR 1992 (Com.I.R. art 392 (revenu 2019))

⁵⁶ Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 2006-2007, n° 51-3058/1, p. 29-31.

⁵⁷ Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 2014-2015, n° 54-1125/1, p. 40.

⁵⁸ Pour exemple : Cass., 12 mars 2010, *R.G.C.F.*, 2010/4, p. 282.

⁵⁹ N. PIROTTE, *Le recouvrement de l'impôt sur le revenu et de la taxe sur la valeur ajoutée*, Bruxelles, Edition Larcier, 2016, pp. 375-376

⁶⁰ M. BOURGEOIS et D.-E. PHILIPPE, *Actualité du droit fiscal- anno 2013*, Bruxelles, Edition Larcier, 2013, p. 214-250.

⁶¹ Pour exemple : M. BOUMGHAR (dir) et V. DURAND (dir), *Les nouvelles échelles du droit commun*, Bruxelles, Edition Larcier, 2013.

393 §2 CIR 1992, le bon sens aurait voulu qu'il l'exprime quelque part. Même si le Législateur a eu la tendance lourde à accroître les pouvoirs de l'administration fiscale, c'est contre-intuitif d'aller chercher du droit étranger pour assurer le recouvrement d'un impôt belge. Si le Législateur avait voulu aller aussi loin, il aurait dû, à notre sens, l'exprimer clairement soit dans la loi soit dans les travaux préparatoires.

En plus, l'application de l'article 393 §2 du CIR 1992 dans ce cadre pourrait relever du parcours du combattant. En effet, la notion de solidarité n'existe peut-être pas dans les droits étrangers visés ou bien sous une forme incompatible avec l'application de l'article 393 §2 CIR 1992. Il faut, en outre, que ces systèmes juridiques prévoient que ces solidarités s'appliquent aux constructions juridiques visées par la taxe Caïman. Quand bien même nous aurions pu admettre l'application de 393 §2 CIR 1992 aux droits étrangers, la portée de cette extension aurait été immédiatement relativisée par les mécanismes qui se trouvent dans le droit étranger et ce même sans entrer dans une analyse fine des droits visés.

Enfin, nous revenons sur le rapport entre la ratio legis de la taxe Caïman et l'application de 393 §2 CIR 1992 pour ce qui est des associés des constructions juridiques. L'objectif de la taxe Caïman est de faciliter la récupération de l'impôt sur les revenus des constructions juridiques sans s'encombrer de la nature de celles-ci ainsi que des droits qui les régissent. Toutefois, ce n'est totalement inconciliable avec la possibilité de faire du recouvrement sur un autre associé belge de la construction juridique. Le Législateur veut faciliter le paiement de l'impôt sur les revenus générés par les constructions juridiques. Cependant, si la volonté du Législateur avait vraiment été d'aller dans ce sens-là, il aurait dû l'exprimer lors des multiples modifications législatives qui ont touchées la taxe Caïman. C'est pourquoi, nous concluons que le droit commun ne peut pas s'étendre aux droits étrangers. L'article 393 §2 du CIR 1992 ne s'applique pas aux créances fiscales établies sur base de la taxe Caïman sur base des droits communs étrangers.

Sous-section 3 : Son application pour les sociétés sans personnalité juridique

Nous allons analyser l'articulation entre l'article 393 §2 CIR 1992 et les potentielles solidarités qui concernent les sociétés sans personnalité juridique. Nous pouvons d'ores et déjà affirmer qu'il y a deux mécanismes qui permettent l'application de l'article 393 § 2⁶². Ce sont les mécanismes présents à l'article 399 du CIR 1992 et aux articles 400 et suivants du CIR 1992 sur lesquels nous reviendrons plus loin dans des sections spécifiques. Aucune autre disposition du CIR 1992 n'établit de solidarité dans le cadre de l'article 29 du CIR 1992. Toutefois, nous pourrions en trouver des dispositions légales dans le droit commun belge qui créent des solidarités.

L'article 4 :14 dans le nouveau Code des sociétés et des associations met en place une solidarité pour les dettes générées par l'activité de la société⁶³. Cette disposition pourrait permettre l'application de l'article 393§2 pour certaines sociétés visées par l'article 29 CIR 1992. Toutefois, nous ferons une analyse complète des dispositions du CSA quand nous évoquerons le droit actuel afin d'avoir une vue d'ensemble de la situation actuelle du

⁶² F. GEORGES, et A.-S. LEMAIRE, *Elément de recouvrement fiscal*, syllabus, 2018, Université de Liège, p.

69.

⁶³ F. MAGNUS, *Le nouveau droit des sociétés et des associations*, Bruxelles, Edition Larcier, 2019, p. 156.

recouvrement. De la même manière, nous nous concentrerons sur l'ancêtre du CSA dans ce chapitre pour avoir un point de comparaison avec le droit actuel même si l'ancien droit va rapidement disparaître puisque les sociétés vont devoir s'adapter au nouveau CSA⁶⁴.

Avant le CSA, le Code des sociétés⁶⁵ prévoyait l'existence de trois sociétés sans personnalité juridique. Il y avait la société de droit commun, la société momentanée et la société interne⁶⁶. Le Code des sociétés ne prévoyait pas, en revanche, dans ces articles 50 à 54 de mécanismes de solidarité entre les associés de ces sociétés, à l'exception des associés de la société momentanée. Cependant, cette solidarité n'existe que vis-à-vis des tiers avec lesquels la société a traité. Cela ne comprend donc pas l'administration fiscale. L'article 393 §2 CIR 1992 ne peut donc pas s'appliquer dans ce cas.

Les sociétés agricoles dont les associés ont opté pour l'application de l'article 29 CIR 1992⁶⁷, n'ont pas de mécanismes de solidarité qui permettent l'application de l'article 393 §2 CIR 1992. L'article 793 du Code des sociétés prévoyait une responsabilité illimitée de certains associés pour les engagements de la société. La dette fiscale produite par la taxation par transparence est directement attribuée à l'associé. Ce ne sont donc pas des dettes de la société agricole. La solidarité existante au niveau de la société ne peut donc pas leur être appliquée.

Ensuite, nous avons les GEIE et les GIE. Pour les GIE, le Code des sociétés prévoyait une solidarité pour les membres d'un GIE envers toutes les obligations du groupement dans son article 843. Pour les GEIE, l'article 24 du règlement relatif à l'institution du GEIE⁶⁸ dispose que les membres du groupement sont solidairement tenus des dettes des GEIE. Il y a donc effectivement un mécanisme de solidarité pour les dettes des deux formes de groupement. Toutefois, l'article 29 prévoit la taxation directement dans le chef des associés. C'est une dette personnelle des associés. Donc, ces solidarités ne couvrent pas assez de créances que pour appliquer l'article 393 §2 CIR 1992 aux créances fiscales établie par transparence des associés.

Enfin, nous avons les associations de copropriétaires qui ont la personnalité juridique grâce à l'article 577-5 §1 du Code civil. L'article prévoit la possibilité de poursuivre les dettes sur le patrimoine des copropriétaires en cas de condamnation de la copropriété. Cette solidarité nous paraît peu applicable pour la taxation par transparence. La dette est personnelle aux membres de la copropriété. Pour utiliser cette solidarité, il faudrait déjà créer une solidarité entre le membre et la copropriété. Cela n'existe pas.

Sous-section 4 : Les conséquences de l'article 393 §2 CIR 1992

Cette disposition - comme nous l'avons vu - permet à l'administration fiscale de recouvrer les dettes fiscales d'un contribuable sur le patrimoine d'un tiers. Concrètement, l'article 393§2 agit comme une extension de la force exécutoire du rôle à des personnes qui n'y

⁶⁴ Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 avril 2019, p. 33239, art. 41.

⁶⁵ Loi du 7 mai 1999 introduisant le Code des sociétés, *M.B.*, 6 août 1999, p. 29440.

⁶⁶ L. STAS DE RICHELLE, *Le Code des sociétés*, Liège, Edi.Pro, 2017, p. 29-30.

⁶⁷ E. BEGUIN, *Les biens* t. 2 liv. 14, Bruxelles, Edition Larcier, 2000, n° 200.

⁶⁸ Règlement (CEE) 2137/85 du conseil du 15 juillet 1985 relatif à l'institution d'un GEIE, *J.O.C.E.*, L199/1 du 31 juillet 1985.

sont pas reprises⁶⁹. Le receveur des contributions peut donc mener toutes les actions qu'il aurait pu mener contre le patrimoine contribuable débiteur de la dette d'impôt. Cependant, le tiers dont le patrimoine subit le recouvrement, dispose des mêmes droits que le contribuable pour contester que ce soit pour l'action interne à l'administration fiscale ou devant les juridictions fiscales par la suite.

Nous avons déjà évoqué le mécanisme de la solidarité du droit civil dans ce chapitre. Cependant, le droit fiscal va plus loin encore que le droit civil sur le mécanisme de la solidarité. Il étend lui-même la force de son titre exécutoire à des personnes qui n'y sont pas reprises. En droit civil, le créancier doit demander un autre titre exécutoire devant une juridiction pour obtenir le droit de recouvrer une dette sur le patrimoine d'un tiers. Le mécanisme de solidarité est donc plus puissant en droit fiscal qu'en droit civil. Cela poursuit la logique des mécanismes du recouvrement fiscal. En effet, le Législateur a donné à l'administration fiscale le pouvoir de se fournir son propre titre exécutoire pour recouvrer la dette fiscale d'un contribuable⁷⁰. Là, où pour une créance privée, un citoyen lambda doit aller chercher ce titre exécutoire auprès d'un juge⁷¹. Donc, il est logique que l'administration fiscale puisse se fournir un second titre exécutoire pour recouvrer une dette fiscale sur le patrimoine d'un tiers. Cela étant, ce n'est pas très respectueux du droit des tiers et cela donne un pouvoir immense à l'administration fiscale.

Section 4 : Article 399 CIR 1992

Cet article dispose que :

« Le recouvrement de l'impôt établi à charge des associés ou membres de sociétés et associations sans personnalité juridique visées à l'article 29, peut être poursuivi directement à charge de la société ou association, dans la mesure où cet impôt correspond à la part de ces associés ou membres dans les bénéfices ou profits non distribués de ces sociétés ou associations. »

L'article 399 CIR 1992 prévoit le recouvrement sur le patrimoine social de la société sans personnalité juridique pour l'impôt établi par transparence fiscale en vertu de l'article 29 CIR 1992. La seule limite est que l'administration fiscale ne peut effectuer le recouvrement que sur la part qui revient à l'associé, des revenus non encore distribués⁷².

C'est la disposition miroir de l'article 29 IR 1992. L'article 29 CIR 1992 permet à l'administration fiscale de taxer directement l'associé pour les revenus générés par la société sans personnalité juridique qu'ils soient ou non distribués aux associés. L'article 399 permet à l'administration fiscale d'effectuer le recouvrement sur le patrimoine social de la société sans personnalité juridique qui est composé de revenus non distribués. Nous ne voyons qu'un intérêt très limité à cette disposition si ce n'est dans le cas où la société a une personnalité juridique distinct des associés. Les associés pourraient alors laisser les revenus dans la société et se rendre insolvable pour éviter de payer l'impôt. Néanmoins, si l'actif de la société augmente, la valeur

⁶⁹ N. PIROTTE, *Le recouvrement de l'impôt sur le revenu et de la taxe sur la valeur ajoutée*, Bruxelles, Edition Larcier, 2016, p. 171

⁷⁰ H. BOULARBAH, *Requête unilatérale et inversion du contentieux*, Bruxelles, Edition Larcier, 2010, p. 225.

⁷¹ G. de LEVAL, « Le citoyen et la justice civile, Un délicat équilibre entre efficacité et qualité », *Rev.dr.U.L.B.*, 1^{er} mai 2006, p. 153-158.

⁷² Commentaire administratif du CIR 1992 (Com.I.R. art 399).

des parts va aussi augmenter. Donc le patrimoine des associés va grandir. Ils ne pourront pas simplement se rendre insolvable par ce mécanisme.

L'article 399 CIR 1992 aurait peut-être eu plus d'intérêt s'il avait permis le recouvrement sur l'ensemble du patrimoine social de la société sans personnalité juridique. En tout état de cause, le Législateur a lui aussi estimé que la disposition n'avait pas d'utilité. L'article 399 CIR 1992 n'a pas de successeur dans le nouveau Code du recouvrement. La justification des travaux préparatoires est la non-utilisation de la disposition dans la pratique⁷³.

Ceci étant, il existe toujours dans le Code flamand de la fiscalité un équivalent de l'article 399 CIR 1992. Il s'agit de l'article 3.10.4.2.1⁷⁴. Rien n'indique, cependant, qu'il ait plus d'utilité pour le recouvrement fiscal flamand que dans le cadre du recouvrement fiscal fédéral.

Section 5 : Le régime des entrepreneurs non enregistrés

Nous développerons peu le mécanisme de solidarité des entrepreneurs dits « non enregistrés » dans ce chapitre. Nous développerons plus amplement cette question dans le chapitre 4. En effet, le régime a peu évolué entre le CIR 1992 et le Code du recouvrement. Toutefois, nous devons être complet au sujet du droit existant dans le CIR 1992. Nous nous devons donc d'introduire ce mécanisme dans ce chapitre.

Ce régime de solidarité se trouve aux articles 400 et suivants du CIR 1992. Il concerne certaines sociétés sans personnalité juridique visées par l'article 29 du CIR 1992. Ce sont les sociétés momentanées, internes ou de droit commun. Le régime ne concerne pas, par exemple, les sociétés agricoles.

Le mécanisme vise les dettes fiscales des associés. Donc, c'est un mécanisme qui facilite le recouvrement des dettes par transparence. Pour le reste des développements, nous renvoyons au chapitre 4 de ce travail.

⁷³ Proposition de loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscal, rapport de la commission, *Doc. Parl.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3625/1, p. 25.

⁷⁴ Décret du 13 décembre 2013 portant le Code flamand de la fiscalité, *M.B.*, 23 décembre 2013, p. 101609.

Chapitre 3 : Le Code du recouvrement

Section 1 : Le nouveau Code du recouvrement

Ce Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales a été introduit par une loi du 13 avril 2019⁷⁵. Il s'inscrit dans deux perspectives ; d'une part, l'amélioration structurelle du droit au recouvrement depuis une trentaine d'année et d'autre part, la volonté d'uniformiser la procédure fiscale comme proposé par la recommandation 70 de la commission d'enquête « Panama-papers ». De manière plus globale, ce Code est présenté comme un premier pas vers la création d'un codex général de la fiscalité belge⁷⁶.

Pour nous, ce nouveau Code apporte trois éléments importants. Premièrement, il uniformise des règles de recouvrement entre le régime des impôts sur les revenus et celui de la taxe sur la valeur ajoutée. Cette uniformisation n'est pas complète puisque le Code permet dans son article 1^{er} l'existence de régimes spécifiques. Ils doivent être compatibles avec les dispositions du Code⁷⁷. Deuxièmement, le Code étend les mécanismes du recouvrement fiscal à des créances non-fiscales et aux accessoires des créances fiscales. Cependant, certaines créances non fiscales comme les amendes ou les créances alimentaires ne sont pas encore reprises dans le champ d'application du Code. Enfin, le Législateur a profité de l'introduction du Code pour créer de nouveaux mécanismes juridiques. A ce titre, nous développerons dans ce chapitre le mécanisme de la codébition.

Section 2 : L'application du Code aux taxations par transparence

L'analyse du champ d'application ratione materiae du Code du recouvrement va nous renseigner sur son application aux créances établies par transparence fiscale. Ce champ d'application se trouve dans l'article 1^{er} du Code :

« Le présent Code régit le recouvrement amiable et forcé des créances fiscales telles que définies par l'article 2, § 1^{er}, 7^o, et des créances non fiscales telles que définies par l'article 2, § 1^{er}, 8^o, dont le recouvrement est assuré par l'administration du service public fédéral finances en charge de la perception et du recouvrement des créances fiscales et non fiscales.

(...)

Le présent Code ne fait pas obstacle à l'application des dispositions prévues par les lois fiscales, par les dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales ou par le droit commun compatibles avec celles du présent Code, et notamment au droit pour l'État

⁷⁵ Loi du 13 avril 2019, Loi introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, *M.B.*, 30 avril 2019, p. 41412.

⁷⁶ O. BERTIN, « Le nouveau Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales », *J.D.F.*, 2019, p. 65-95.

⁷⁷ N. PIROTTE, « Un Code fiscal de plus... consacré au recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales », *J.T.*, 20 janvier 2020, p. 57-62.

de demander la réparation du dommage pouvant consister dans le non-paiement des créances fiscales et non fiscales par la Constitution de partie civile et par l'action en responsabilité. »

L'article 1^{er} nous renvoie à la définition des créances fiscales de l'article 2 §1 al. 7 du Code. Il dispose aussi que le Code ne fait pas obstacle à des dispositions compatibles avec le Code dans d'autres législations. Les mécanismes de recouvrement spécifiques aux taxations par transparence ont été supprimés du CIR 1992. Il est donc peu probable qu'un autre régime de recouvrement s'applique à ces taxations.

L'article 2 §1 al.7 dispose que :

« 7° «*créances fiscales*»:

a) *les impôts, précomptes, taxes et droits suivants:*

i. les impôts sur les revenus visés à l'article 1^{er} du Code des impôts sur les revenus 1992, en ce compris notamment les centimes additionnels visés à l'article 463bis du même Code ainsi que les taxes additionnelles visées à l'article 465 du même Code;

ii. les précomptes visés à l'article 249 du Code des impôts sur les revenus 1992, en ce compris les centimes additionnels visés à l'article 464/1 du même Code;»

L'article nous renvoie à l'article 1 du CIR 1992 pour son application aux impôts sur les revenus. Cet article du CIR 1992 précise l'ensemble des impôts régis par le Code, en ce compris l'impôt des personnes physiques. Le Code du recouvrement s'applique au recouvrement des impôts prévus aux articles 5/1 et 29 du CIR 1992. Il en va de même pour l'impôt des personnes morales et donc la taxe caïman dont le régime se trouve à l'article 220/1 du CIR 1992. Nous pouvons appliquer les mécanismes de recouvrement prévus dans le Code aux taxations par transparence. Nous nous attarderons, toutefois, plus particulièrement sur la codébiton qui est une évolution majeure du nouveau Code

Section 3 : La codébiton

Sous-section 1 : La définition du codébiton

Le codébiton est défini dans l'article 2 § 1 al. 6 du Code du recouvrement :

« 6° «codébiton»: sous réserve de ce qui est prévu à l'article 11, alinéa 2, la personne qui n'est pas reprise au rôle ou au registre de perception et recouvrement, et dans la mesure où elle est tenue au paiement des créances fiscales et non fiscales en vertu du présent Code, des lois fiscales, des dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales ou du droit commun; »

Le codébiton est une personne non reprise dans le titre exécutoire, mais tenue au paiement des créances fiscales ou non fiscales. Ces solidarités sont prévues soit dans le Code du recouvrement, soit dans une loi fiscale, soit dans une législation visant les créances non-fiscales soit dans le droit commun. Cet alinéa ajoute que la codébiton est possible sous réserve de l'application de l'article 11 al. 2 du même Code.

L'article 2 §1 al. 6 est la copie presque parfaite de l'ancien article 393 §2 du CIR 1992. Nous avons déjà fait un long développement dans le chapitre précédent sur cet article. Nous

analyserons dans ce chapitre les différences entre l'article 2 §1 al. 6 du Code du recouvrement et l'article 393 §2 du CIR 1992.

La première différence est l'apparition du terme codébiteur. Jusqu'à présent, la personne dont le patrimoine subissait le recouvrement sur base de l'article 393 §2 du CIR 1992, était appelée tiers. Le terme de tiers n'apparaissait même pas dans l'article 393 §2 du CIR 1992. Les travaux préparatoires du Code n'apportent pas beaucoup de justifications expliquant ce changement de nom. Ils ne justifient ni le choix du terme codébiteur ni la raison pour laquelle il a donné une dénomination particulière à ce tiers à la dette fiscale⁷⁸. Nous pouvons, toutefois, supposer que c'est une manière d'insister sur la création d'un véritable statut pour le codébiteur dans le Code du recouvrement.

Le deuxième différence est la définition de la « personne ». En effet, le Code du recouvrement définit le terme « personne » en son article 2 §1 al. 3 :

« 3° «personne»:

a) *une personne physique;*

b) *une personne morale;*

c) *une société non dotée de la personnalité morale, une fiducie, une association sans personnalité juridique ou un groupement ou une organisation quelconque; »*

Cela peut paraître anecdotique, mais le CIR ne définit pas ce terme et l'article 2 §1 al. 3 apporte une définition intéressante. Elle comprend bien sûr les personnes physiques, les personnes morales, mais aussi les sociétés sans personnalité juridique. Grâce à cette définition, le Code permet l'application de mécanismes de recouvrement sur ce type de sociétés comme si elles étaient des créancières fiscales à part entière. Le Code leur accorde donc une forme de personnalité juridique pour son application. Le codébiteur peut donc être une société sans personnalité juridique. Ceci peut avoir de l'intérêt dans le cadre de la taxation par transparence et en particulier de l'article 29 du CIR1992.

La troisième différence est l'ouverture de cette disposition à d'autres champs d'application. Nous pouvons appliquer ce mécanisme légal aux autres créances fiscales et aux créances non-fiscales dont le recouvrement est régi par le Code. Le Législateur en a d'ailleurs tiré les conclusions adéquates puisqu'il a aussi ouvert le champ des législations où nous pouvons trouver des solidarités⁷⁹.

Sous-section 2 : Le droit commun

Au cours du chapitre 2, nous avons fait une longue analyse du droit commun au sens de l'article 393 §2 CIR 1992. Le Législateur a utilisé à nouveau le droit commun pour le mécanisme de la codébition. Ce fut peut-être l'occasion pour le Législateur d'apporter plus de clarté à cette notion.

Les modifications apportées par le Législateur ont eu surtout vocation à agrandir le champ d'application du mécanisme légal. L'article vise toutes les législations fiscales pour

⁷⁸ Proposition de loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscal, rapport de la commission, *Doc. Parl.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3625/1.

⁷⁹ A titre d'exemple, il y a les législations propres aux créances non fiscales.

couvrir les impôts qui sont intégrés au nouveau Code du recouvrement au même titre que les impôts sur les revenus. Il en va de même pour les créances non fiscales puisque l'article 2, § 1, al. 6, du Code du recouvrement mentionne les dispositions légales et réglementaires afférentes aux créances non fiscales.

Le droit commun vient en catégorie résiduelle pour les législations qui ne seraient pas propres à l'une ou l'autre créance. Par ailleurs, le Législateur n'a pas défini le droit commun comme il a pu le faire pour d'autres termes. Il a juste mentionné dans les travaux préparatoires⁸⁰ quelques solidarités utilisables par le mécanisme de la codébiton. Toutefois, les travaux préparatoires ne proposent pas non plus une définition générique. Il n'y a aucune raison de penser que le Législateur ait ouvert la porte, par exemple, à l'utilisation des solidarités présentes dans les droits étrangers.

Sous-section 3 : L'article 11 al. 2 du Code du recouvrement

C'est un changement par rapport à l'article 393 §2 CIR 1992, mais l'article 2 § 1 al. 6 du Code du recouvrement prévoit que la codébiton est possible sous réserve de l'application de l'article 11 al. 2 du Code du recouvrement. Cet article porte sur le paiement du précompte immobilier en cas de cession de l'immeuble. Cette disposition vient remplacer les articles 395 et 396 CIR 1992⁸¹.

« Jusqu'à la mutation d'une propriété dans les documents cadastraux, l'ancien titulaire du droit sur les biens imposables ou ses héritiers, à moins qu'ils ne fournissent la preuve du changement de titulaire du droit et qu'ils ne fassent connaître l'identité et l'adresse complètes du nouveau titulaire, sont responsables du paiement du précompte immobilier, sauf leur recours contre le nouveau titulaire du droit.

En cas de production de la preuve visée à l'alinéa 1^{er} ou de constatation de la mutation de propriété par tout fonctionnaire chargé du recouvrement, le recouvrement du précompte immobilier compris au rôle au nom de l'ancien titulaire du droit peut être poursuivi, en vertu du même rôle, à charge du débiteur effectif du précompte. Ce débiteur reçoit un nouvel exemplaire de l'avertissement-extrait de rôle portant qu'il est délivré en vertu de la présente disposition, et acquiert la qualité de redevable au sens du présent Code. »

L'article 11 permet le recouvrement du précompte immobilier enrôlé au nom de l'ancien propriétaire de l'immeuble sur le patrimoine du nouveau propriétaire de l'immeuble. Cependant, l'article précise que le nouveau propriétaire acquiert la qualité de redevable. C'est une exception à la codébiton puisque le tiers à la dette d'impôt, le nouveau propriétaire, est directement considéré comme redevable. Cette situation est renforcée par la définition du redevable qui se trouve à l'article 2 §1 al. 5 du Code. Cette définition comprend le cas du nouveau propriétaire de l'immeuble.

Cela ne s'applique qu'au précompte immobilier wallon. En effet, la Flandre et la Région Bruxelles-Capitale ont mis en place leur propre administration fiscale pour traiter le recouvrement du précompte immobilier.

⁸⁰ Proposition de loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscal, rapport de la commission, exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3625/1, p.22.

⁸¹ N. PIROTTE, « Grande première codification pour le recouvrement fiscal », *R.G.C.F.*, 26 août 2019, p. 192

Sous-section 4 : Le recouvrement fiscal sur le codébiteur

La procédure de recouvrement d'une dette fiscale ou non fiscale sur le patrimoine d'un codébiteur se trouve dans l'article 13 §2 du Code du recouvrement.

« § 2. Lorsque le recouvrement d'une créance fiscale ou non fiscale est poursuivi à charge d'un codébiteur, une sommation de payer contenant un exemplaire de l'avertissement-extrait de rôle ou une copie de l'avis de perception et recouvrement, les causes légales ou réglementaires et le montant de la dette à sa charge, est adressée par envoi ordinaire au codébiteur. La sommation de payer a effet à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date de son envoi. Cette sommation ne peut être envoyée qu'à l'expiration d'un délai de dix jours à compter du premier jour suivant l'échéance légale de paiement de la créance fiscale ou non fiscale.

(...)

En matière d'impôts sur les revenus, de précomptes et de taxes assimilées aux impôts sur les revenus, l'envoi de l'exemplaire de l'avertissement-extrait de rôle conformément à l'alinéa 1^{er} ouvre au profit du codébiteur, à compter de la date d'effet de cet envoi, le délai de réclamation visé aux articles 371 et 373 du Code des impôts sur les revenus 1992. »

Pour devenir codébiteur, il faut recevoir une sommation. Cette sommation doit comprendre plusieurs éléments ; le titre exécutoire de la créance (A titre d'exemple, c'est l'avertissement extrait de rôle pour l'impôt des personnes physiques) ; ensuite, elle doit donner la raison pour laquelle le tiers est considéré comme codébiteur. Enfin, la sommation doit contenir le montant dont le codébiteur doit s'acquitter.

En termes de délai, cette sommation ne peut être envoyée que dix jours après la fin du délai de paiement de la créance. La sommation prend effet trois jours après la date de son envoi. L'article 13 §2 du Code du recouvrement prévoit que c'est à partir de la date d'effet que s'ouvre le délai de contestation prévu aux articles 371 et 373 CIR 1992. Il s'agit du délai de six mois de la contestation de la créance fiscale. Le date de prise d'effet de la sommation ouvre un autre délai prévu à l'article 13 §3 du Code du recouvrement. C'est un délai d'un mois après lequel le receveur peut lancer les mesures de recouvrement. La sommation fait aussi courir les intérêts de retard comme prévu dans l'article 14 du Code du recouvrement.

Les mesures de recouvrement en question sont les mesures exécutoires, ce qui recouvre deux choses. D'une part, l'ensemble des mesures d'exécution sont utilisables contre le codébiteur. Ce sont les voies d'exécution prévues dans le chapitre III du titre III du Code et la saisie arrêt simplifiée prévue à l'article 21 du Code du recouvrement. D'autre part, le délai d'un mois n'empêche pas l'application de mesures conservatoires. Cette hypothèse est d'ailleurs confirmée par l'article 13 §4 du Code du recouvrement :

« § 4. Sauf si le présent Code en dispose autrement, le présent article ne fait obstacle ni à la mise en œuvre des mesures conservatoires ou de garantie conformément au présent Code, aux lois fiscales, aux dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales ou au droit commun, ni à la mise en œuvre des mesures de recouvrement prévues par le présent Code qui ne constitue pas des voies d'exécution, ni à l'application de l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004.

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, la mise en œuvre des mesures de recouvrement prévues par le présent Code qui ne constituent pas des voies d'exécution ainsi que l'application de l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004, à l'exception de l'affectation au titre de mesure conservatoire visée au paragraphe 4, alinéa 2 dudit article 334, ne peuvent, à l'égard d'un codébiteur, avoir lieu qu'à compter de la date d'effet de la sommation de payer qui lui est adressée conformément au paragraphe 2. »

La disposition prévoit que l'article 13 ne fait pas obstacle à la mise en place de mesures conservatoires. L'article 13 §4 al. 2 impose, toutefois, d'attendre la date d'effet de la sommation pour appliquer des mesures conservatoires contre le codébiteur

L'hypothèque légale du trésor suit d'ailleurs ce régime puisque l'article 30 du Code du recouvrement prévoit que l'administration fiscale ne peut requérir l'hypothèque légale sur le patrimoine d'un codébiteur qu'à partir de la prise d'effet de la sommation. Toutefois, si les droits du trésor sont en péril, l'administration fiscale peut requérir l'hypothèque légale du trésor à partir de la date d'exécution du titre exécutoire.

La possibilité d'une hypothèque légale sur le patrimoine du codébiteur avant la fin du délai de paiement nous pose un problème. En effet, l'article 30 du Code permet de requérir l'hypothèque légale avant la fin du délai sur le patrimoine du codébiteur quand il y a péril pour les droits du trésor. L'article 13 §4 al. 2 impose pour les mesures conservatoires d'attendre la date d'effet de la sommation de l'article 13 § 2 du Code. Il impose donc qu'il y ait une sommation avant de mettre en place des mesures conservatoires. Ce type de sommation doit respecter plusieurs conditions. Parmi ces conditions, la sommation ne peut être envoyée que dix jours après l'échéance du délai de paiement. Une sommation envoyée avant ce délai n'est pas valable. Il y a donc deux possibilités. Soit, l'hypothèque légale requise en cas de péril pour les droits du trésor ne nécessite pas de sommation. Soit, l'hypothèque légale est impossible avant les délais prévus par l'article 13 §2 du Code du recouvrement.

En faveur de la première hypothèse, l'article 30 al. 2 du Code du recouvrement dispose que l'hypothèque légale peut être requise en dérogation aux délais de l'article 13 §2 du code du recouvrement. Toutefois, il prévoit de dérogation ni à la nécessité d'une sommation ni aux délais de cette sommation.

En faveur de la deuxième hypothèse, l'article 13 §4 du Code du recouvrement dispose qu'il faut une sommation pour la mise en place d'une mesure conservatoire. En outre, l'article 13 ne prévoit de dérogation ni au délai de la sommation ni à la nécessité d'une sommation. Pour nous, la mise en œuvre d'une mesure conservatoire avant l'émission de la sommation et donc du délai du paiement ne respecte pas le prescrit du code.

Cependant, le Législateur n'a pas prévu dans le Code une sanction pour le non-respect des délais lors de l'envoi d'une sommation. Il s'agit là peut-être d'une faille dans laquelle l'administration fiscale peut s'introduire pour tout de même mettre en œuvre une hypothèque légale.

Pour le reste, le Législateur n'a pas prévu de dispositions particulières. Le codébiteur est traité de la même manière qu'un redevable pour le recouvrement d'une créance fiscale. Pour prendre deux exemples, la surséance indéfinie au recouvrement qui se trouve à l'article 63 du Code du recouvrement est ouverte au codébiteur de la même manière que pour le redevable. Il y a aussi la procédure de conciliation fiscale qui elle se trouve à l'article 71 du Code du

recouvrement. Le codébiteur peut porter un litige comme le redevable contre un fonctionnaire en charge de recouvrement devant du service de conciliation fiscale.

Chapitre 4 : La taxation des sociétés sans personnalité juridique et le Code du recouvrement.

Section 1 : Le recouvrement sur les sociétés sans personnalité juridique

L'article 2 §1 al. 3 du Code du recouvrement définit la « personne ». Cette définition intègre, comme nous l'avons exposé dans le chapitre 3, les sociétés sans personnalité juridique. Est-ce que cette définition permet l'utilisation de mécanismes de recouvrement ou d'investigation sur les sociétés sans personnalité juridique ?

Même si le Code ouvre la définition de « personne » aux sociétés sans personnalité juridique, le mot « personne » est très peu utilisé dans des cas qui pourraient concerner de telles sociétés. D'une part, le mot « personne » est souvent accompagné des qualificatifs « physique » ou « morale ». Cela exclut les sociétés sans personnalité juridique. D'autre part, dans beaucoup d'autres cas, les dispositions recensées sont inapplicables aux sociétés sans personnalité juridique.

Cependant, il existe une application dans le titre IV qui prévoit les moyens d'investigation des fonctionnaires chargés du recouvrement. En premier lieu, il y a l'article 74 du Code du recouvrement.

« Toute personne est tenue de communiquer, sans déplacement, à toute réquisition des fonctionnaires chargés du recouvrement, tous les livres et documents adéquats, pertinents et non excessifs nécessaires en vue d'établir sa situation patrimoniale ou celle de tiers pour assurer le recouvrement des créances fiscales et non fiscales à sa charge ou à la charge de tiers.(...) »

Toute « personne » est tenue de transmettre sans déplacement en vue d'établir le patrimoine soit de la personne en question soit d'un tiers. Ces documents doivent être adéquats, pertinents et non excessifs. Le Législateur a voulu modérer les fonctionnaires en charge du recouvrement dans l'utilisation de leurs prérogatives⁸². Cette disposition ouvre aussi la possibilité d'obtenir des copies des documents en format numérique.

L'article 75 du Code aussi utilise la terme « personne ».

« Sans préjudice du droit des fonctionnaires chargés du recouvrement de demander des renseignements verbaux, toute personne a l'obligation, lorsqu'elle en est requise par ces fonctionnaires, de leur fournir, par écrit, dans le délai mentionné dans la demande écrite, ce délai pouvant être prolongé pour de justes motifs, tous renseignements adéquats, pertinents et non excessifs qui lui sont réclamés en vue d'établir sa situation patrimoniale ou celle de tiers pour assurer le recouvrement des créances fiscales et non fiscales à sa charge ou à la charge de tiers. (...) »

C'est l'obligation pour la « personne » de fournir par écrit des renseignements demandés par le fonctionnaire en charge du recouvrement. Les renseignements doivent être adéquats,

⁸² N. PIROTTE, « Grande première codification pour le recouvrement fiscal », *R.G.C.F.*, 26 août 2019, p. 195.

pertinents et non excessifs comme pour l'article 74 du Code. Le fonctionnaire du recouvrement pourrait utiliser les prérogatives de l'article 74 et 75 du Code du recouvrement pour établir le patrimoine sociale de la société sans personnalité juridique.

Enfin, les visites domiciliaires sont autorisées par l'article 76 du Code.

« En vue d'établir sa situation patrimoniale ou celle d'un tiers pour assurer le recouvrement de ses créances fiscales et non fiscales ou celles d'un tiers, toute personne est tenue d'accorder, aux fonctionnaires chargés du recouvrement, munis de leur Commission, le libre accès, à toutes les heures où une activité s'y exerce, aux locaux professionnels ou aux locaux où elle exerce son activité tels que bureaux, fabriques, usines, ateliers, magasins, remises, garages et terrains servant d'usines, d'ateliers ou de dépôts, à l'effet de permettre à ces fonctionnaires

1° d'examiner tous les livres et documents adéquats, pertinents et non excessifs qui s'y trouvent;

2° de constater la nature et l'importance de l'activité qui s'y exerce et le personnel qui y est affecté, et de vérifier l'existence, la nature et la quantité des marchandises et objets de toute espèce qui s'y trouvent, y compris les moyens de production et de transport.

Les fonctionnaires chargés du recouvrement, munis de leur Commission, peuvent, dans le même but, pénétrer librement, à tout moment et sans avertissement préalable mais de manière adéquate, pertinente et non excessive, dans tous les bâtiments, ateliers, établissements, locaux ou autres lieux qui ne sont pas visés à l'alinéa 1^{er} et où une activité est effectuée ou présumée être effectuée. Toutefois, ils ne peuvent pénétrer dans les bâtiments ou les locaux habités que de cinq heures du matin à neuf heures du soir et avec l'autorisation du juge de police.»

L'article 76 du Code du recouvrement impose à tout personne de laisser libre accès aux locaux professionnels aux agents de l'administration du recouvrement et ce, à toutes heures. Ces locaux professionnels sont ceux où s'exercent l'activité économique. Les fonctionnaires doivent toujours être munis de leur commission pour accéder aux bâtiments. Ils peuvent aussi visiter les locaux habités. Ils ne peuvent les visiter que de 5 heures à 21 heures et avec une autorisation du juge⁸³. Cela peut paraître un peu aberrant dans le cadre d'une société sans personnalité juridique de visiter un immeuble habité. Toutefois, une société sans personnalité juridique pourrait avoir comme objet la gestion d'immeubles mis en location. Les agents du recouvrement pourraient vouloir évaluer l'existence de biens meubles qui se trouveraient dans ces immeubles et qui feraient partie du patrimoine social de la société sans personnalité juridique ou du patrimoine des associés.

L'application des articles 74 à 76 ouvre la possibilité à la mise en œuvre de sanctions. En premier lieu, il y a les sanctions administratives qui peuvent s'appliquer à toute infraction aux dispositions du Code selon l'article 84 du Code du recouvrement. Ces sanctions peuvent aller de 50 à 1.250 €. L'échelle des sanctions doit être prévue dans un Arrêté royal. Enfin, nous avons aussi des sanctions pénales qui sont liés aux articles 74 à 76, dans l'article 88 du Code

⁸³ Proposition de loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscal, rapport de la commission, exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3625/1, p.22.

du recouvrement. Cependant, cela ne s'applique qu'en cas de refus de témoignage⁸⁴. Cela ne pourra s'appliquer que difficilement à une société sans personnalité juridique. Il n'y a pas, pour nous, de sanctions pénales possibles contre ces sociétés dans le cadre du recouvrement fiscal.

Enfin, l'article 2 §1 al. 6 dispose que le codébiteur est une personne. Le Code du recouvrement prévoit même un cas où les sociétés sans personnalité juridique peuvent être des codébiteurs, le régime des entrepreneurs non enregistrés. Le droit commun ouvre aussi des possibilités avec le Code des sociétés et des associations.

Section 2 : Les solidarités présentes dans le Code des Sociétés et des Associations (CSA)

Sous-section 1 : La société simple

Pour bien cibler les dispositions du CSA à étudier, nous allons reprendre le nouvel article 29 CIR 1992 pour voir quelles sociétés sont reprises dans le CSA. Nous avons, bien sûr, les sociétés simples. Nous avons aussi les sociétés avec un agrément « entreprise agricole ». Elles peuvent prendre la forme d'une société en nom collectif (SNC) ou d'une société en commandite. Enfin, nous avons les SNC issues de la transformation d'un groupe d'intérêt économique en application de l'article 41 du CSA.

Le régime légal des sociétés simples se trouve aux articles 4:1 et suivants du CSA. Il existe un régime de solidarité entre les associés de la société simple pour toutes les créances dans l'article 4:14 du CSA.

« Les créanciers dont la créance trouve sa source dans l'activité de la société peuvent exercer leur recours sur l'ensemble du patrimoine social. Les associés sont personnellement et solidairement tenus à leur égard sur leur patrimoine propre. »

L'article 4:14 du CSA prévoit dans son 1^{er} alinéa que toutes les créances issues de l'activité de la société simple tiennent solidairement les associés. Les dettes fiscales sont générées par l'activité économique de la société. Elles peuvent donc entrer dans l'application de cette solidarité même si la taxation par transparence s'adresse directement au contribuable sans attribuer la dette à la société simple. C'est d'ailleurs un des exemples cités comme solidarité de droit commun dans les travaux préparatoires du Code du recouvrement pour l'application de la codébiton.

La combinaison de l'article 2 §1 al. 6 du Code du recouvrement et de l'article 4:14 du CSA pourrait donner le statut de codébiteur aux sociétés sans personnalité juridique. En effet, nous avons vu que l'article 2 §1 al. 6^o peut s'appliquer aux sociétés sans personnalité juridique. L'article 4:14 permet aux créanciers de créances qui trouvent leur source dans l'activité de la société simple, d'attaquer le patrimoine social de la société. L'impôt établi par transparence trouve sa source dans l'activité de la société simple. La conjonction de ces deux mécanismes permet, pour nous, de considérer les sociétés sans personnalité juridique comme de potentielles

⁸⁴ Proposition de loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscal, exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3625/1, p. 99.

codébitrices. Cela permet de contourner le caractère personnel de la dette fiscale obtenue par transparence.

Cependant, il existe une exception à cette solidarité. Elle se trouve à l'alinéa 2 de l'article 4:14 du CSA. Si la société est interne, le tiers n'a de recours que contre le gérant ou l'associé avec lequel il a traité⁸⁵. Cela nous amène deux questions ; d'une part, qu'est-ce qu'une société simple interne ? D'autre part, fait-il obstacle à l'application de la solidarité pour le recouvrement fiscal ? La définition d'une société simple interne se trouve dans l'article 4:1, al. 2, du CSA. La société simple est interne quand il est prévu qu'elle soit gérée par un ou plusieurs gérants agissant en leur nom propre. Ces gérants n'ont pas l'obligation d'être des associés. Donc, le régime fiscal du gérant n'est pas obligatoirement celui de l'article 29 CIR 1992.

Concernant la deuxième question, nous estimons que cela fait obstacle à l'application de la codébition. L'alinéa commence par « *Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, si la société est interne (...)* ». L'alinéa agit par dérogation à l'alinéa 1^{er} dans le cas où la société est interne. L'alinéa continue en disposant que « *le tiers n'a de recours qu'à l'égard de l'associé ou du gérant qui a traité avec eux en son nom personnel.* ». Donc non seulement, le tiers ne peut s'attaquer qu'à un associé ou un gérant spécifique. En plus, il ne peut le faire seulement dans la mesure où il a traité avec lui. Pour nous, ce tiers ne peut pas être l'administration fiscale puisqu'il faut que le gérant ou l'associé ait traité avec elle. L'administration fiscale ne contracte pas avec les contribuables pour définir leurs impôts. Pour nous, l'article 4:14, al. 2, CSA fait obstacle à une solidarité fiscale entre les associés et vis-à-vis de la société simple. Les travaux préparatoires du CSA vont dans ce sens. En effet, il s'agit de la retranscription de l'ancien article 54 du Code des sociétés que nous avons évoqué dans le chapitre 2⁸⁶. Nous avons déjà estimé que cet article ne permettait pas une solidarité fiscale. Le CSA offre donc une possibilité d'échapper dans le cadre des sociétés simples à la qualification de codébitéur pour les associés et pour la société simple.

Sous-section 2 : L'entreprise agricole et les anciens GIE

L'entreprise agricole n'est pas un type de société à part entière. C'est un agrément que certaines sociétés peuvent avoir. Les sociétés qui peuvent être agréées, sont reprises dans l'article 8:2 :

« Une société en nom collectif peut être reconnue comme une entreprise agricole dans les conditions à déterminer par le Roi. Dans ce cas elle ajoute à la dénomination de sa forme légale les termes «entreprise agricole», celle-ci étant désignée en abrégé S.N.C.E.A.

Une société en commandite peut être reconnue comme une entreprise agricole dans les conditions à déterminer par le Roi. Dans ce cas elle ajoute à la dénomination de sa forme légale les termes «entreprise agricole», et est désignée en abrégé «S.Comm.E.A.».

Une société à responsabilité limitée peut être reconnue comme une entreprise agricole dans les conditions à déterminer par le Roi. Dans ce cas elle ajoute à la dénomination de sa forme légale les termes «entreprise agricole», et est désignée en abrégé «S.R.L.E.A.».

⁸⁵ A. NAVEZ et E.-J. NAVEZ, *Le Code des sociétés et des associations*, Bruxelles, Edition Larcier, 2019, p.252.

⁸⁶ Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3119/1, p. 121-122.

Une société coopérative peut être reconnue comme une entreprise agricole dans les conditions à déterminer par le Roi. Dans ce cas elle ajoute à la dénomination de sa forme légale les termes «entreprise agricole», et est désignée en abrégé «S.C.E.A».

L'article dispose qu'il existe quatre types de société à savoir la société en nom collectif (SNC), la société en commandite, la société à responsabilité limitée et la société coopérative. Seules les deux premières ont un intérêt dans le cadre de ce travail. Ce sont les seules sociétés avec lesquelles les associés peuvent opter pour la taxation par transparence. Nous commencerons par la société en commandite. Nous verrons, ensuite, la société en nom collectif où nous en profiterons pour développer la situation des anciens GIE transformés en SNC.

La société en commandite comme la SNC sont des sociétés simples avec une personnalité juridique. L'article 4:22 du CSA prévoit les grandes lignes des deux régimes.

« La société simple dont les associés conviennent qu'elle sera dotée de la personnalité juridique prend la forme d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite.

La société est en nom collectif lorsque tous les associés sont responsables de manière illimitée et solidaire des engagements de la société.

La société est en commandite lorsqu'elle est contractée par un ou plusieurs associés indéfiniment et solidairement responsables des engagements sociaux, dénommés les commandités, et un ou plusieurs autres associés qui procèdent seulement à des apports en numéraire ou en nature et ne participent pas à la gestion, dénommés les associés commanditaires. (...)

La société en commandite est une société qui regroupe deux types d'associés. Il y a les commandités qui sont tenus solidairement des dettes de la société et les commanditaires qui ne font que des apports en nature ou en numéraire. L'article 4:23 du CSA dispose que la société en commandite est soumise à l'article 4:14 du CSA à l'exception de l'alinéa 2. Il y a donc une solidarité pour les dettes fiscales entre les associés commandités et commanditaires. Cependant, les commanditaires voient leur responsabilité limitée à ce qu'ils ont promis d'apporter selon l'article 4:24 du CSA. Ils ne peuvent donc pas être tenus solidairement sur l'ensemble de leur patrimoine. La Cour de cassation a validé la solidarité fiscale des associés commandité de la société en commandite simple par un arrêt de 2015⁸⁷. Il y avait déjà un mécanisme de solidarité entre les associés commandité pour les dettes fiscales de cette société. Cependant, nous ne pouvons pas transposer cette jurisprudence aux taxations établies par transparence. En effet, la dette d'ISOC qui est l'objet de la contestation de l'arrêt est un engagement de la société en commandite. La dette fiscale établie par transparence est une dette personnelle d'un associé. Toutefois, la société en commandité est un codébiteur des dettes fiscales établies par transparence sur base de l'article 4:14 du CSA.

La SNC porte dans sa définition même le fait que les associés ont une responsabilité illimitée et solidaire pour l'ensemble des engagements de la société dans l'article 4:22 du CSA. Le CSA a maintenu le régime du Code des sociétés. Cette solidarité a permis le recouvrement des créances fiscales sur le patrimoine des associés de la SNC⁸⁸. Néanmoins, cela ne suffit pas pour créer une solidarité pour les dettes fiscales issues de la taxation par transparence car elles ne sont pas des engagements de la société. Toutefois, la SNC est soumise par l'article 4:23 du

⁸⁷ Cass., 15 octobre 2015, *Pas.*, 2015/10, p. 2359-2360.

⁸⁸ Cass., 22 novembre 2007, *Pas.*, 2007/11, p.2102-2107.

CSA à l'article 4:14 du CSA comme pour la société en commandite. Donc, autant la SNC que les associés peuvent être codébiteurs des créances établies par transparence fiscale.

En ce qui concerne, les anciens Groupes d'Intérêt Economique (GIE), ils peuvent continuer à exister jusqu'au 1^{er} janvier 2024. L'article 41 de la loi introduisant le CSA⁸⁹ prévoit qu'il peut y avoir une transformation volontaire du GIE en SNC. Cette transformation n'a pas d'impact sur le régime de responsabilité des associés de la SNC. Il existe toujours une solidarité des associés et de la SNC comme prévu dans l'article 4:14 du CSA.

Section 3 : Le régime de la responsabilité solidaire des dettes dues par un entrepreneur non enregistré

Le régime de solidarité des entrepreneurs non enregistrés se trouve dans les articles 53 à 59 du Code du recouvrement. Ce régime légal était déjà présent dans le CIR 1992. Il a été transposé dans le Code du recouvrement quasiment à droit constant⁹⁰. Cependant, les sanctions qui se trouvaient à l'article 404 du CIR 1992 ne sont pas reprises dans le Code du recouvrement. En outre, le Code du recouvrement ouvre cette disposition aux autres types de créances comme pour l'ensemble des anciennes dispositions du CIR 1992. C'est une des dispositions spécifiques au Code où la codébiton s'applique. L'article 54 §5 du Code du recouvrement dispose que cela concerne aussi les dettes fiscales des associés d'une société non dotée de la personnalité juridique agissant comme entrepreneur ou sous-traitant. Ce mécanisme juridique vise exclusivement les sociétés sans personnalité juridique. Les sociétés avec une personnalité juridique qui sont reprises dans l'article 29 CIR 1992, sont exclues du régime de l'article 54 §5 du Code. Ce régime de solidarité n'a pas cessé d'être modifié⁹¹. Il a été fortement critiqué par la Cour de justice de l'Union Européenne pour être une entrave à la libre circulation des services⁹².

L'article 54 du Code du recouvrement dispose deux types de solidarité. Le paragraphe premier dispose de la solidarité entre un donneur d'ordre et d'un entrepreneur pour les dettes fiscales de l'entrepreneur. Le deuxième paragraphe dispose de la solidarité entre un entrepreneur et un sous-traitant pour les dettes fiscales du sous-traitant. Ces solidarités existent pour des contrats de travaux immobiliers. Les créances fiscales concernées sont autant celles existantes avant la conclusion du contrat que les créances générées pendant l'exécution du contrat. L'article 54 §3 du Code du recouvrement prévoit que les articles 1200 à 1216 du Code Civil sont applicables à ces solidarités. Ce sont les règles du droit commun de la solidarité⁹³. Cependant, les pouvoirs de l'administrations fiscales sont tellement étendus que cette application du droit commun perd de l'intérêt. Le régime des entrepreneurs non-enregistrés existait bien avant la mise en place du recouvrement sur le patrimoine des tiers. Il fallait donc bien un régime de solidarité pour l'appliquer. Certaines dispositions comme l'article 1203 du Code Civil gardent de l'intérêt. Cet article prévoit que la mise en demeure contre un débiteur

⁸⁹ Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 avril 2019, p. 33239.

⁹⁰ A ce titre, nous prendrons quelques commentaires administratifs du CIR 1992

⁹¹ N. PIROTTE, *Le recouvrement de l'impôt sur le revenu et de la taxe sur la valeur ajoutée*, Bruxelles, Edition Larcier, 2016, p.186.

⁹² Pour exemple : C.J.C.E, arrêt Commission c. Belgique, 9 novembre 2006, C-433/04, EU:C:2006:702.

⁹³ Commentaire administratif du CIR 1992 (Com.I.R. art 402/3).

vaut pour tous les débiteurs. Toutefois, ce n'est plus très significatif au vu des pouvoirs de l'administration fiscale.

Cela nécessite quelques éléments de définition. D'une part, quels sont les travaux visés ? Le Code évoque les activités visées à l'article 20 §2 de l'Arrêté royal n°1 du 29 décembre 1992⁹⁴. L'article de l'Arrêté royal nous renvoie à l'article 19 §2 du Code TVA⁹⁵ en y ajoutant trois possibilités. Ces trois possibilités sont la fourniture et la fixation à un bâtiment de certains meubles, la fourniture et le placement de revêtement de sol et de mur et enfin tout travail de fixation, de placement, d'entretien, de réparation et de nettoyage concernant les deux premières possibilités. Pour ce qui est des travaux immobiliers au sens du Code TVA, il s'agit, en résumé, de travaux qui concernent un bien immeuble par nature ainsi que la fourniture et le placement de tous biens meubles de telle manière qu'ils deviennent un immeuble par nature. Le Code permet au Roi de définir des activités et travaux supplémentaires. Actuellement, l'Arrêté royal⁹⁶ d'exécution du Code du recouvrement n'utilise pas cette possibilité.

D'autre part, qu'est qu'un donneur d'ordre, un entrepreneur et un sous-traitant ? Le donneur d'ordre est une personne ou une société qui fait exécuter des travaux pour un prix. Ce donneur d'ordre ne peut pas être une personne physique qui fait exécuter des travaux à des fins strictement privées selon l'article 58 du Code du recouvrement. L'entrepreneur est une personne ou une société qui s'engage à exécuter ou faire exécuter les travaux. Le sous-traitant est une personne ou une société qui s'engage auprès de l'entrepreneur ou d'un autre sous-traitant d'exécuter une partie ou la totalité des travaux.

Ce régime de solidarité permet le recouvrement sur le patrimoine d'un donneur d'ordre ou sur celui d'un entrepreneur qui a fait appel à un sous-traitant. Le Code du recouvrement ne spécifie pas si ces dettes fiscales doivent être issues ou non d'une taxation par transparence. Donc, cette solidarité inclut les créances fiscales des associés établies par transparence fiscale. Cette solidarité est limitée à trente-cinq pourcents de la valeur des travaux hors TVA selon l'article 54 §4 du Code du recouvrement. Si l'entrepreneur ou le donneur d'ordre est une société sans personnalité juridique, tous les associés sont tenus solidairement selon l'article 56 du Code du recouvrement.

L'article 55 du Code du recouvrement prévoit un régime pour échapper à une procédure de recouvrement. Si le donneur d'ordre ou l'entrepreneur, prélève quinze pourcents de la valeur de chaque paiement hors TVA et le verse directement à l'administration du recouvrement, cela empêche l'application des articles 54 §1 et §2 du Code du recouvrement.

L'article 55 §5 du Code du recouvrement dispose que le service public fédéral (SPF) finance doit mettre à disposition une base de données publique des entrepreneurs ou sous-traitants qui ont des créances fiscales. Sur base du montant de la dette, le comportement du donneur d'ordre ou de l'entrepreneur est différent. Si le montant est inférieur à 7143 €, c'est automatiquement un versement de quinze pourcents des paiements hors TVA. Si le montant est supérieur à 7143 €, il doit demander à son cocontractant une attestation pour établir la hauteur de la dette à la date à laquelle l'attestation est établie. Si ce n'est pas fait, le donneur d'ordre ou

⁹⁴ Arrêté royal du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, Le 31 décembre 1992.

⁹⁵ Loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 17 juillet 1969, p. 7046.

⁹⁶ Arrêté royal du 20 décembre portant exécution du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, *M.B.*, 24 décembre 2019, p. 116336.

l'entrepreneur applique la règle des quinze pourcents S'il reçoit l'attestation, il adapte le versement au montant de la dette avec une limite supérieure quinze pourcents de la valeur des paiements hors TVA.

Cependant, il existe un régime équivalent pour les dettes sociales⁹⁷ qui prévoit une limite à cent pourcents du montant à payer. L'article 54 §7 du Code du recouvrement prévoit la suppression de la partie supérieure de la solidarité fiscale à cent pourcents du montant si l'addition de la solidarité fiscale et sociale dépasse les cent pourcents du montant⁹⁸. Enfin, l'article 54 §8 du Code du recouvrement prévoit un régime de solidarité en cascade. Cette disposition permet à l'administration fiscale d'obtenir le paiement d'une créance sur le patrimoine du donneur d'ordre si l'entrepreneur tenu solidairement par rapport à un sous-traitant ne paie pas ou seulement en partie les sommes exigées. La disposition fixe un ordre de priorité car la responsabilité doit d'abord s'exercer dans le chef de l'entrepreneur qui n'a pas payé les sommes exigées. Il y a aussi un ordre chronologique entre les différents entrepreneurs qui ont pris en charge les travaux. Le donneur d'ordre ne peut arriver qu'en dernier. L'article laisse trente jours après la signification du commandement avant de passer au codébiteur suivant.

Le Code va jusqu'à préciser comment les montants versés doivent être utilisés pour apurer les dettes. L'administration fiscale doit d'abord apurer la dette originelle et puis, elle peut apurer les frais de procédures, les intérêts de retard, les accroissements, les amendes et ce dans l'ordre cité. L'article 57 du Code du recouvrement prévoit le régime de cette répartition. En outre, l'article 59 prévoit que cette solidarité s'applique même en cas de procédure de faillite.

Section 4 : Les autres solidarités

A notre sens, il reste deux solidarités possibles à analyser. Il s'agit du régime du Groupement Européen d'Intérêt Economique et les associations de copropriété qui ont la personnalité juridique grâce à l'article 577-5 §1 du Code Civil.

Nous avons déjà fait une analyse du régime légal de ces dispositions au cours du chapitre 2. Les régimes légaux de ces deux associations n'ont évolué ni avec le Code du recouvrement ni avec le CSA. Il n'y a donc pas de raisons de changer cette analyse. Pour nous, il n'existe pas de solidarité dans les deux cas qui permettent d'appliquer la codébiton.

⁹⁷ Sommes dues à l'ONSS

⁹⁸ Commentaire administratif du CIR 1992 (Com.I.R. art 402/9).

Chapitre 5 : La Taxe Caïman et le nouveau Code du recouvrement

Section 1 : La notion de personne

Comme dans le chapitre précédent, l'article 2 §1 al. 3 du Code du recouvrement va occuper une partie de notre analyse. Nous nous étions arrêtés aux sociétés sans personnalité juridique alors qu'il y a d'autres constructions juridiques qui sont reprises dans la définition de « personne ». En effet, cette « personne » peut aussi être une fiducie, une association sans personnalité juridique ou un groupement quelconque.

Le Législateur a produit une notion extrêmement large. Il se justifie dans les travaux préparatoires en disant que ces constructions juridiques peuvent être des unités TVA⁹⁹. L'administration fiscale a donc besoin de mécanisme de recouvrement et d'investigation par rapports à ces constructions juridiques. Pour arriver à ce but, le Législateur a prévu une définition extrêmement large de la « personne ». Il va jusqu'à mentionner des groupements quelconques.

Est-ce que la notion de « personne » peut s'étendre aux constructions juridiques de la taxe Caïman ? Avec une définition aussi large, c'est extrêmement tentant de dire oui. Qu'est ce qui ne pourrait pas être un groupement quelconque ? Finalement deux personnes concluant un contrat de cohabitation pourraient être un groupement quelconque. Toutefois, si le Législateur a voulu en particulier viser des constructions juridiques formant des unités TVA, il avait clairement à l'esprit de ne s'attaquer qu'à des constructions juridiques belges. Donc, pour nous, il n'y a pas de raison d'intégrer les constructions juridiques de la taxe Caïman à la définition de « personne » du Code du recouvrement.

Les pouvoirs d'investigations prévus à l'article 74 et suivant du Code du recouvrement ne pourront donc pas s'appliquer dans ce cas. De toute façon, les règles du recouvrement international ne permettent pas cette utilisation. Pour illustrer ce propos, nous allons analyser deux textes permettant le recouvrement international.

Le premier est la Directive européenne 2010/24/UE¹⁰⁰. Le deuxième est la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de l'OCDE¹⁰¹. Ces deux textes sont imparfaits. La Directive est appliquée de manière différente dans chaque Etat membre de l'UE. La Convention ne lie pas tous les pays du monde. De nombreux Etats signataires ont émis des réserves sur des dispositions de la Convention¹⁰². Cependant, ils

⁹⁹ Proposition de loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscal, rapport de la commission, *Doc. Parl.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3625/1, p. 25

¹⁰⁰ Directive (UE) 2010/24 du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, *J.O.U.E.*, L84, 31 mars 2010.

¹⁰¹ OCDE et Conseil de l'Europe, *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : Amendée par le protocole de 2010*, Paris, Edition OCDE, 2011.

¹⁰² P. DE METS, « Le recouvrement fiscal international – une exception au limite territoriale du pouvoir d'exécution », *R.G.C.F.*, 7 décembre 2010, p. 235.

représentent des textes légaux très complets sur le plan des pouvoirs d'investigation et du recouvrement.

L'article 5 de la Directive européenne dispose de l'obligation d'un Etat requis de fournir les informations demandées par un autre Etat. L'Etat requis peut, toutefois, refuser de donner ces informations s'il n'est pas en mesure de les avoir pour ses créances fiscales similaires, si cela pourrait compromettre un secret industriel ou commercial ou si ces informations peuvent compromettre la sécurité du pays ou son ordre public. En revanche, pour toutes les actions demandées, elles se font selon le droit national de l'Etat requis même si la présence de représentant de l'Etat demandeur est tout à fait possible selon l'article 7. Donc, nous n'avons pas la possibilité de faire usage des pouvoirs d'investigation dont disposent l'administration fiscale belge pour établir le patrimoine d'un créancier fiscal européen¹⁰³.

Pour ce qui est de la convention internationale, les articles 4 à 10 prévoient non seulement la possibilité d'échanges d'informations, mais aussi la possibilité de contrôles fiscaux. L'article 9 de la convention organise les contrôles fiscaux à l'étranger. Il s'agit pour un Etat d'accepter la présence de l'autorité compétente d'un autre Etat lors d'un contrôle fiscal. Le contrôle fiscal se fait sur base de droit de l'Etat requis par la demande. Donc, le droit belge ne s'applique pas non plus.

Donc même si la notion de personne comprenait les constructions juridiques de la taxe Caïman, le droit du recouvrement international et la souveraineté fiscale des autres Etats ne nous permettraient pas de mettre en œuvre les pouvoirs fiscaux qui en découleraient.

Section 2 : La codébiton et la Taxe Caïman

Comme nous l'avons développé dans le chapitre 3, le Législateur n'a pas profité du Code du recouvrement et de la mise en place de la codébiton pour étendre le concept de droit commun aux droits étrangers. Les constructions juridiques et leurs fondateurs ne sont donc pas dans le champ d'application de la codébiton. Toutefois, le Législateur pourrait un jour tenter de créer des mécanismes de solidarité vis-à-vis des constructions juridiques de la taxe Caïman. C'est pourquoi, nous allons mettre en perspective le recouvrement international et le mécanisme de la codébiton.

En général, le recouvrement international est réglé par des Conventions internationale et en particulier par des Conventions préventives de double imposition (CPDI)¹⁰⁴. Cependant, la Belgique évite traditionnellement de faire des CPDI avec des pays reconnus comme paradis fiscaux. A défaut de Conventions, l'action de l'administration fiscale belge se heurte donc bien souvent à souveraineté fiscale de ces pays. C'est finalement la raison d'être de la taxe Caïman. C'est pourquoi, nous reprenons pour cette réflexion théorique les deux textes légaux de la section précédente. Notre objectif est d'évaluer la possibilité d'utiliser un titre exécutoire contre le patrimoine d'un tiers dans un cadre international.

Tout d'abord, l'article 10 de la Directive 2010/24/UE prévoit des règles du recouvrement intra-européen. Il dispose que l'autorité requérante doit avoir un titre exécutoire

¹⁰³ N. PIROTTE, « Le recouvrement de l'impôt sur le revenu et de la taxe sur la valeur ajoutée », Bruxelles, Edition Larcier, 2016, p. 502.

¹⁰⁴ P. DE METS, « Le recouvrement fiscal international – une exception au limite territoriale du pouvoir d'exécution », *R.G.C.F.*, 7 décembre 2010, pp. 231-263.

suivant les règles de l'Etat requérant. La Directive n'impose pas que le titre exécutoire reprenne le nom de la personne dont le patrimoine subit le recouvrement. Le titre exécutoire doit seulement respecter les règles du droit national de l'Etat requérant. Toutefois, la créance ne doit plus pouvoir être contestée selon l'article 11 de la Directive. Cela implique d'attendre la fin de toutes contestations possibles de la créance. En pratique, un codébiteur peut contester la créance à partir de l'effectivité de la sommation. Tant que la sommation n'a pas été envoyée, le codébiteur ne peut pas contester la créance fiscale. Toutes les contestations possibles ne sont donc pas éteintes. L'administration belge ne peut donc demander des mesures de recouvrement sur son patrimoine. Donc, la procédure est impraticable pour recouvrer une dette sur le patrimoine d'un codébiteur, résident dans un autre Etat de l'union européenne.

Enfin, la Convention de l'OCDE prévoit dans son article 11 l'Etat requis procède au recouvrement des créances fiscales de l'Etat demandeur comme si c'étaient ses propres créances fiscales. Cependant, l'article 15 ne permet pas aux créances fiscales de jouir des privilèges du droit fiscal de l'Etat demandeur. Le titre exécutoire ne peut donc être étendu aux tiers. C'est un privilège propre aux titres exécutoires belges. La codébiton est donc inapplicable dans le cadre de la Convention.

Quand bien même le Législateur belge voudrait aller dans cette direction, le droit international ne lui permettra pas d'agir dans ce sens.

Chapitre 6 : Quelles perspectives pour le recouvrement des taxations par transparence ?

Section 1 : La codébition

Le mécanisme de la codébition a eu une place importante dans ce travail. Il offre des possibilités de recouvrement plus spécifiques pour les taxations par transparence. Toutefois, nous sommes critiques sur l'utilisation du droit commun.

Tout d'abord, la création du Code du recouvrement aurait pu être l'occasion d'apporter une liste exhaustive des mécanismes de codébition dans le Code. Cela aurait donné une liste claire des patrimoines sur lesquels le recouvrement est possible. Actuellement, l'administration fiscale doit articuler les dispositions du Code du recouvrement et des dispositions du droit commun qui n'ont pas été pensées pour le recouvrement fiscal. En plus, le recouvrement sur le patrimoine des tiers a été introduite, il y a plus d'une dizaine d'année. Nous avons donc le recul suffisant pour connaître les solidarités dont l'administration fiscale a besoin pour obtenir le paiement de l'impôt. Malheureusement, ce ne fut pas le choix du Législateur. Il a voulu probablement garder le mécanisme juridique le plus ouvert possible au cas où peut-être de nouvelles solidarités seraient utiles au recouvrement fiscal.

Ensuite, nous regrettons l'absence d'un mécanisme général de codébition pour l'application de l'article 29 du CIR 1992. En effet, selon le type de sociétés visées par l'article 29 CIR 1992, le mécanisme de codébition est possible ou non. C'est souvent le résultat, selon nous, de la mauvaise articulation des solidarités prévues pour ces constructions juridiques et le caractère personnel de la créance produite par la taxation par transparence. Donc, le Code du recouvrement gagnerait à avoir une disposition unique en matière de codébition pour les dettes d'impôt issues de la transparence fiscale de l'article 29 CIR 1992.

Enfin, nous pensons aussi qu'il pourrait être intéressant pour le recouvrement de la taxe Caïman de prévoir un mécanisme de codébition entre les associés belges d'une même construction juridique. Nous manquons peut-être actuellement un peu de recul pour juger la pertinence de ce mécanisme. Toutefois, c'est une option intéressante quand le Législateur estimera utile de développer des mécanismes de recouvrement spécifiques à la taxe Caïman.

Section 2 : La notion de personne dans le Code du recouvrement

L'autre innovation du Code du recouvrement est l'extension de la définition de la personne aux sociétés sans personnalité juridique. Cette modification est utile dans deux cas. C'est le mécanisme de codébition et ce sont les pouvoirs d'investigation prévus aux articles 74 et suivant du Code du recouvrement. Nous manquons probablement de recul sur le Code pour voir si l'extension de la définition de la personne peut trouver une pertinence dans d'autres cas. En tout état de cause, c'est un moyen pour le Législateur d'acroître les pouvoirs d'investigation et de recouvrement de l'administration vis-à-vis des sociétés sans personnalité juridique.

Conclusion

Au terme de ce TFE, nous ne pouvons pas affirmer que la taxation par transparence est un des parents pauvres du recouvrement fiscal. L'existence de mécanismes spécifiques de recouvrement varie, selon les types de taxation par transparence, mais ils existent.

La taxation par transparence de l'article 29 CIR 1992 est la plus outillée. Elle dispose de deux mécanismes de codébiton. Tout d'abord, le Code prévoit la possibilité qu'une société sans personnalité juridique puisse être un entrepreneur non enregistré. Enfin, la combinaison du Code du recouvrement et du Code des Sociétés et des Associations permet le recouvrement de la dette d'impôt d'un associé sur le patrimoine des autres associés et sur le patrimoine social de la société pour le cas société simple. En outre, les pouvoirs d'investigation de l'article 74 et suivants du Code du recouvrement peuvent être utilisés sur les sociétés sans personnalité juridique. Toutefois, il n'existe pas dans le Code du recouvrement, comme nous avons pu l'exposer dans le dernier chapitre, de mécanisme général de codébiton pour toutes les constructions juridiques visées par l'article 29 CIR 1992.

La taxe Caïman n'a, quant à elle, aucun mécanisme spécifique de recouvrement. Nous pourrions arguer qu'elle est trop récente que pour voir le développement de mécanismes de recouvrement. Cependant, le cadre international dans lequel elle s'inscrit ne facilite pas la constitution de mécanismes de recouvrement spécifiques. Il est probable, malgré l'opinion que nous avons avancé dans le dernier chapitre, que cela reste longtemps le cas.

Bibliographie

Législations

- Directive (UE) 2010/24 du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, *J.O.U.E.*, L84, 31 mars 2010.
- Règlement (CEE) 2137/85 du conseil du 15 juillet 1985 relatif à l'institution d'un GEIE, *J.O.C.E.*, L199/1 du 31 juillet 1985.
- Code Civil
- Code Judiciaire
- Loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, *M.B.*, 30 avril 2019, p. 41412.
- Loi du 23 mars 2019 introduisant le code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 avril 2019, p. 33239.
- Loi programme du 25 décembre 2017, *M.B.*, 29 décembre 2017, 1^{ère} édition, p. 116365.
- Loi programme du 10 août 2015, *M.B.*, 18 août 2015, 1^{ère} édition, p. 53834.
- Décret du 13 décembre 2013 portant le code flamand de la fiscalité, *M.B.*, 23 décembre 2013, p. 101609.
- Loi du 30 juillet 2013 portant sur des dispositions diverses, *M.B.*, 1^{er} août 2013, 1^{ère} édition, p. 48270.
- Loi-programme du 27 avril 2007, *M.B.*, 08 mai 2007, p. 25153.
- Loi-programme du 09 juillet 2004, *M.B.*, 15 juillet 2014, p. 55579.
- Loi-programme du 22 décembre 2003, *M.B.*, 31 décembre 2003, 1^{re} éd., p. 62160.
- Loi du 7 mai 1999 introduisant le code des sociétés, *M.B.*, 6 août 1999, p. 29440
- Loi du 12 juin 1992, Code de l'impôt sur les revenus 1992, *M.B.*, 20 juillet 1992, p. 17120.
- Loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 17 juillet 1969, p. 7046.
- Arrêté royal du 20 décembre portant exécution du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, *M.B.*, 24 décembre 2019, p. 116336.
- Arrêté royal du 9 décembre 2019 modifiant ou abrogeant divers arrêtés d'exécution ensuite de l'introduction du code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, *M.B.*, 12 décembre 2019, p. 113850.
- Arrêté royal du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 31 décembre 1992, p. 27976.

Jurisprudence

- C.J.C.E, arrêt Commission c. Belgique, 9 novembre 2006, C-433/04, EU:C:2006:702.
- Cass., 15 octobre 2015, *Pas.*, 2015/10, p. 2359-2360
- Cass., 12 mars 2010, *R.G.C.F.*, 2010/4, p. 282.

- Cass., 17 janvier 2008, *Pas.*, 2008, I, p. 139.
- Cass., 22 novembre 2007, *Pas.*, 2007/11, p.2102-2107
- C.A., 5 décembre 2005, n°177/2005..
- Cass., 21 février 2003. *T.F.R.*, 2003, p. 860.
- Cass., 10 octobre 2002. *T.F.R.*, 2003, p. 694.
- Cass., 5 décembre 1975, *Pas.*, 1976, I, p. 428.
- Cass., 25 septembre 1970, *Pas.*, 1970, p. 65.
- Antwerpen, 13 septembre 2011, *Fisc. Act.*, 2011, liv. 41, p. 16.
- Bruxelles, 17 novembre 2004, *R.G.C.F.*, 2005/1, p.58.
- Civ. Bruges, 16 mars 2004, *Cour. Fisc.*, 2004, liv. 11, p. 480.

Doctrine

- T. AFSCHRIFT, « La taxation par transparence des revenus des constructions juridiques », *J.D.F.*, 20 avril 2016, p. 5-45.
- T. AFSCHRIFT, M. DAUBE, *Impôt des personnes physiques*, Bruxelles, Edition Larcier, 2009.
- O. d'AOUT, D. DARTE, N. HONHON et B. MARISCAL, *L'impôt des personnes physiques*, Limal, Anthemis, 2018.
- E. BEGUIN, *Les biens* t. 2 liv. 14, Bruxelles, Edition Larcier, 2000, n° 200.
- O. BERTIN, « Le nouveau code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales », *J.D.F.*, 2019, p. 65-95.
- H. BOULARBAH, *Requête unilatérale et inversion du contentieux*, Bruxelles, Edition Larcier, 2010.
- M. BOUMGHAR (dir) et V. DURAND (dir), *Les nouvelles échelles du droit commun*, Bruxelles, Edition Larcier, 2013.
- M. BOURGEOIS et D.-E. PHILIPPE (dir), *Actualité du droit fiscal- anno 2013*, Bruxelles, Edition Larcier, 2013.
- E. CECI et F. LALLEMANT, « Les évolutions récentes en matière de taxation du patrimoine », *R.P.P.*, 11 février 2019, p. 319-329
- X. CEULEMANS, *La fiscalité internationale du patrimoine franco-belge*, Bruxelles, Bruylant, 2018.
- Y. de CORDT, H. CULOT, P. LAMBRECHT, J. MALHERBE, P. MALHERBE, *Droit des sociétés*, Bruxelles, Edition Larcier, 2020.
- E. DELANNOY, « Elargissement du champ d'application de la taxe caïman. », *B.J.S.*, 30 mars 2019, p. 13.
- E. DELANNOY, « Taxe Caïman ; nouveauté », *B.J.S.*, 30 novembre 2015, p. 13.
- M. DELANOTE et E., YUKSEL, « Le nouveau code du recouvrement : premières considérations générales », *R.F.R.L.*, 5 novembre 2019, p. 125-131.
- P. DE METS, « Le recouvrement fiscal international – une exception au limite territoriale du pouvoir d'exécution », *R.G.C.F.*, 7 décembre 2010, p. 231-263.
- F. GEORGES, et A.-S. LEMAIRE, *Elément de recouvrement fiscal*, syllabus, 2018, Université de Liège.
- P. GLINEUR, « Le Beaujolais de Crésus et la transparence fiscale », *Mélange Pascal Minne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 281.

- M. GOSSIAUX, « Taxe Caïman : la taxation par transparence des constructions juridiques étrangères », *R.G.C.F.*, 18 novembre 2015, p. 303-319.
- P. HAUTFENNE, « Taxe Caïman », *Sem. Fisc.*, n°210, 2015, pp. 1-2.
- L. HERVE, I. RICHELLE, *Incidences fiscales de la réforme du droit des sociétés*, Bruxelles, Edition Larcier, 2019.
- S. KLINKENBERG, « La Taxe Caïman », *Chroniques notariales – Volume 69*, 2019, p. 313-318.
- F. KUTY, *Principes généraux du droit pénal belge*, t. 1 : *La loi pénale*, Bruxelles, Edition Larcier, 2018.
- N. LANNOY, « Taxe Caïman : quoi de neuf ? », *Sem. Fisc.*, n° 199, 2015, p. 1.
- Y.-H. LELEU, *Droit patrimonial des couples*, Bruxelles, Edition Larcier, 2015.
- G. de LEVAL, « Le citoyen et la justice civile, Un délicat équilibre entre efficacité et qualité », *Rev. dr. U.L.B.*, 1^{er} mai 2006, p. 5-205.
- F. MAGNUS, *Le nouveau droit des sociétés et des associations*, Bruxelles, Edition Larcier, 2019.
- A. MAYEUR et M. PETIT, *Droit de succession*, Waterloo, Walter Kluwer Belgium, 2016.
- J. MALHERBE, « La transparence fiscale en Belgique (« Taxe Caïman ») : quelques questions d'interprétation », *Mélanges Pascale Minne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 585.
- P. MALHERBE et M. LEMERLE, « Du recouvrement de l'impôt en Belgique », *R.E.I.D.F.*, 26 juin 2019, p. 200-216.
- A. NAVEZ et E.-J. NAVEZ, *Le code des sociétés et des associations*, Bruxelles, Edition Larcier, 2019.
- OCDE et Conseil de l'Europe, *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle e matière fiscale : Amendée par le protocole de 2010*, Paris, Edition OCDE, 2011.
- B. PHILIPPART de FOY et A. DAYEZ, « Taxe Caïman : application aux fonds d'investissement et aux SICAF-FIS dédiés », *R.P.P.*, 11 mars 2016, p. 441-446.
- D. PHILIPPE, et M. DELANOTE, « Les doubles structures et l'article 344 §1^{er} du CIR : quels sont les actes posés par le contribuable susceptibles d'abus ? », *R.G.C.F.*, 2017, p. 421-440.
- N. PIROTTE, « Un code fiscal de plus... consacré au recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales », *J.T.*, 20 janvier 2020, p. 57-62.
- N. PIROTTE, « Grande première codification pour le recouvrement fiscal », *R.G.C.F.*, 26 août 2019, p. 191-196.
- N. PIROTTE, Le recouvrement à charge des tiers de l'impôt sur les revenus et les poursuites fiscales simplifiées, *R.G.C.F.*, 12 janvier 2016, pp. 367-412
- N. PIROTTE, *Le recouvrement de l'impôt sur le revenu et de la taxe sur la valeur ajoutée*, Bruxelles, Edition Larcier, 2016.
- N. PIROTTE, « Le recouvrement des impôts sur le patrimoine des (ex)conjoints », *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2012*, Bruxelles, Edition Larcier, 2013.
- N. PIROTTE, « La prescription du recouvrement fiscal », *En quête de fiscalité et autres propos...*, Bruxelles, Edition Larcier, 2011, p. 593-619.
- L. STAS DE RICHELLE, *Le code des sociétés*, Liège, Edi.Pro, 2017, p. 29-30.

- X. TIBERGHIEN, *Manuel de droit fiscal 2018-2019*, Liège, Walter Kluwer Belgium, 2019.
- X., « La surséance indéfinie au recouvrement : condition d'application », *Le fiscalogues*, n° 974, 2005, p. 4.
- M.-C. VALSCHAERT, « Imposition commune », *Rep. Not.*, t. XV, droit fiscal, livre 4/1, Bruxelles, Edition Larcier, 2009, n° 81.

Divers

- Proposition de loi du 13 avril 2019 introduisant le code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, rapport de la commission, *Doc. Parl., Ch.*, 2018-2019, n° 54-3625/1.
- Projet de loi introduisant le code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, exposé des motifs, *Doc. Parl., Ch.*, 2018-2019, n° 54-3119/1,
- Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. Parl., Ch.*, 2014-2015, n° 54-1125/1.
- Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. Parl., Ch.*, 2006-2007, n° 51-3058/1.
- Commentaire administratif du CIR 1992 (Com.I.R. art 300/23).
- Commentaire administratif du CIR 1992 (Com.I.R. art 392 (revenu 2019))
- Commentaire administratif du CIR 1992 (Com.I.R. art 399).
- Commentaire administratif du CIR 1992 (Com.I.R. art 402).