
COUR DE CASSATION 17 SEPTEMBRE 2020

INSOLVABILITÉ**Réorganisation judiciaire en général – Effets de la décision de réorganisation judiciaire – Droits des créanciers en cas de faillite subséquente**

La créance de rémunération brute bénéficie du statut de dette de la masse lorsque la prestation de travail est réalisée au cours de la procédure de réorganisation judiciaire, dès lors que la créance de rémunération, contrepartie des prestations effectuées en exécution d'un contrat de travail, comprend le précompte professionnel.

INSOLVENTIE**Gerechtigde reorganisatie algemeen – Gevolgen van de beslissing tot reorganisatie – Rechten van de schuldeisers na opvolgend faillissement**

De brutobezoldiging geniet het statuut als boedelschuld wanneer de arbeidsprestatie geleverd werd tijdens de procedure van de gerechtelijke reorganisatie, aangezien de bezoldiging, uitbetaald ingevolge prestaties die werden uitgevoerd in het kader van een arbeidsovereenkomst, de bedrijfsvoorheffing bevat.

**BNP Paribas Fortis SA / Etat belge
A.A.**

**Pl.: Mes I. Heenen et G. de Foestraets
Aff.: C.18.0423.F**

[...]

III. La décision de la Cour**Quant à la première branche**

Après avoir relevé que le défendeur est titulaire d'une créance de précompte professionnel, l'arrêt considère, en ce qui concerne « l'admission de [cette] créance [...] en qualité de dette de la masse », que « la question qui oppose ainsi les parties quant à la portée des termes de l'article 37 de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises doit être examinée à la lumière de l'arrêt de la Cour de cassation du 16 mai 2014 », dont il reproduit les termes. Mentionnant aussi les termes de l'arrêt 50/2016 rendu par la Cour constitutionnelle le 24 mars 2016, il énonce pour le surplus qu'il « se réfère à la motivation de [cet] arrêt qu'[il] fait sienne ». Il considère encore, à propos de l'« arrêt du 27 avril 2017 (arrêt 47/2017) dont [la demanderesse] se prévaut » et dont il reproduit également les termes, que « la Cour constitutionnelle ne revient pas sur les principes qu'elle énonce dans son arrêt [...] du 24 mars 2016 en ce que la créance de précompte professionnel, dont l'entreprise est le redevable au titre d'avance sur l'impôt que les travailleurs devront payer sur leurs revenus professionnels peut dès lors être considérée comme une créance 'née de prestations de travail' et partant comme la contrepartie de celle-ci » et que « [la demanderesse] donne à l'arrêt du 27 avril 2017 une portée qu'il n'a pas pour la solution du présent litige, le débat ne portant pas en l'occurrence sur l'inégalité de traitement entre deux créances fiscales de nature différente ». Il souligne encore, à propos de l'article XX.58, qui remplace l'article 37 précité à partir du 1^{er} mai 2018, qu'« à l'examen des travaux préparatoires de ces nouvelles dispositions, il ne ressort pas que le

législateur ait voulu opérer un revirement législatif en ce qui concerne le champ d'application de l'article 37 de la loi du 31 janvier 2009 » et que ces dispositions « ne font que consacrer les principes énoncés en ce qui concerne l'essence de la créance de précompte professionnel [par] l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 24 mars 2016, ce qui infirme l'interprétation téléologique sous-jacente à l'arrêt du 27 mars 2015 de la Cour de cassation opérant un revirement jurisprudentiel par rapport à l'arrêt de cette même Cour du 16 mai 2014 ». Il déduit de ces énonciations que « [le défendeur] est fondé à se prévaloir de l'article 37 » précité.

Contrairement à ce que soutient le moyen, en cette branche, l'arrêt ne se borne pas à fonder sa décision sur la seule reproduction des termes des arrêts de la Cour du 16 mai 2014 et de la Cour constitutionnelle du 24 mars 2016, mais il explicite, au regard de la nature de la créance du défendeur, les raisons pour lesquelles il s'y rallie.

Le moyen, en cette branche, manque en fait.

Quant à la seconde branche

1. Aux termes de l'article 37 de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises, applicable au litige, dans la mesure où les créances se rapportent à des prestations effectuées à l'égard du débiteur pendant la procédure de réorganisation judiciaire, qu'elles soient issues d'engagements nouveaux du débiteur ou de contrats en cours au moment de l'ouverture de la procédure, elles sont considérées comme des dettes de la masse dans une faillite ou une liquidation subséquente survenue au cours de la période de réorganisation ou à l'expiration de celle-ci, dans la mesure où il y a un lien étroit entre la fin de la procédure de réorganisation et cette procédure collective.

Il s'ensuit que constitue une dette de la masse, dans les conditions précitées, la créance sur le débiteur née en contrepartie de la prestation qui lui a été fournie pendant la procédure de réorganisation judiciaire.

2. En vertu de l'article 270, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, sont redevables du précompte professionnel ceux qui, à titre de débiteur, dépositaire, mandataire ou intermédiaire, paient ou attribuent en Belgique des rémunérations.

En vertu de l'article 2, 1^o, de la loi du 12 avril 1965 concernant la protection de la rémunération des travailleurs, la rémunération s'entend du salaire auquel le travailleur a droit à charge de l'employeur en raison de son engagement.

Selon l'article 3bis de cette loi, le droit au paiement de la rémunération porte sur la rémunération, avant imputation des retenues visées à l'article 23, dont notamment les retenues effectuées en vertu de la législation fiscale.

Il ressort de la combinaison de ces dispositions que la créance de rémunération, contrepartie des prestations effectuées en exécution d'un contrat de travail, comprend le précompte professionnel, et que, dès lors, bénéficie du statut de dette de la masse, la créance de rémunération brute lorsque la prestation de travail est réalisée au cours de la procédure de réorganisation judiciaire.

Il s'ensuit que l'Etat belge, envers lequel le débiteur est redevable du précompte professionnel, peut prétendre à l'existence d'une dette de la masse.

Cette interprétation trouve appui dans l'article XX.58 de la loi du 11 août 2017 portant insertion du Livre XX « Insolvabilité des entreprises » dans le Code de droit économique et portant insertion des définitions propres au Livre XX et des dispositions d'application au Livre XX dans le Livre 1^{er} du Code de droit économique.

3. Suivant l'article 2, alinéa 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, sont soumises à la taxe, lorsqu'elles ont lieu en Belgique, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

En vertu de l'article 51, § 1^{er}, du même code, la taxe est due 1^o par l'assujetti qui effectue une livraison de biens ou une prestation de services imposable qui a lieu en Belgique; 2^o par la personne qui effectue une acquisition intracommunautaire de biens imposables qui a lieu en Belgique; 3^o par toute personne qui, dans une facture ou un document en tenant lieu, mentionne la taxe sur la valeur ajoutée, encore qu'elle n'ait fourni aucun bien ni aucun service.

L'article 51, § 2, de ce code détermine les cas de dérogations au § 1^{er} tandis que l'article 51, § 4, autorise le Roi à déroger à cette même disposition pour obliger le cocontractant du fournisseur de biens ou de services au paiement de l'impôt dans la mesure où il l'estime nécessaire pour garantir ce paiement.

Conformément à l'article 6 de l'arrêté royal n^o 7 relatif aux importations de biens pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, pris en application de l'article 52, § 1^{er}, du code, la taxe est due par le destinataire qui effectue en Belgique une importation imposable.

En vertu de l'article 51bis, § 1^{er}, le cocontractant de la personne qui est redevable de la taxe est solidairement tenu avec elle au paiement de la taxe envers l'Etat lorsque la facture ou le document en tenant lieu n'a pas été délivré ou contient des indications inexactes quant au prix ou à ses accessoires ou ne mentionne pas le montant de la taxe due sur l'opération ou le mentionne inexactement.

En vertu de l'article 45, § 1^{er}, de ce code, tout assujetti peut déduire de la taxe dont il est redevable, les taxes ayant grevé les biens et les services qui lui ont été fournis, les biens qu'il a importés et les acquisitions intracommunautaires de biens qu'il a effectuées, dans la mesure où il les utilise pour effectuer des opérations taxées ou des opérations exonérées en vertu des articles 39 à 42.

Selon l'article 47 du code, la déduction est opérée sur la taxe sur la valeur ajoutée due par l'assujetti pour la période au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance et quand le montant des déductions autorisées dépasse celui des taxes dues pour les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par l'assujetti, l'excédent est reporté sur la période suivante.

Il suit de la combinaison de ces dispositions, d'une part, que dans le régime de la taxe sur la valeur ajoutée qui frappe l'activité économique de livraisons de biens ou prestations de services par un assujetti, c'est le fournisseur qui joue le rôle de collecteur d'impôts et est, en règle, le redevable de la taxe à l'égard de l'Etat belge, d'autre part, que le principe de la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé le coût des éléments constitutifs du prix d'une opération taxée garantit la neutralité de la charge fiscale pour l'assujetti.

Il en résulte que, pour des prestations effectuées à l'égard du débiteur pendant la procédure de réorganisation judiciaire au sens de l'article 37, alinéa 1^{er}, de la loi du 31 janvier 2009, l'Etat belge n'est, en règle, pas créancier de taxes sur la valeur ajoutée sur le débiteur, mais sur son cocontractant qui a fourni ces prestations, et que la créance dont l'Etat se prévaut envers le débiteur au titre du solde du compte courant dans lequel les déductions et les taxes dues ont été enregistrées ne résulte en définitive que d'opérations effectuées par ce débiteur, mais non de prestations fournies à son égard.

A défaut d'être titulaire d'une créance de taxe sur la valeur ajoutée se rapportant à des prestations fournies au débiteur durant la période de réorganisation judiciaire, l'Etat belge ne rentre pas dans le champ de l'article 37, alinéa 1^{er}, précité.

Si, dans l'arrêt n^o 47/2017 du 27 avril 2017, la Cour constitutionnelle a considéré que l'article 37, alinéa 1^{er}, précité, fait naître une différence de traitement injustifiée entre les

créances de l'administration fiscale et a dit pour droit que cette disposition, interprétée en ce sens que la dette de précompte professionnel peut constituer une dette de la masse, viole les articles 10 et 11 de la Constitution, cette décision se fonde sur la prémisse que, dans l'interprétation qui lui était soumise, il existe une « créance de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée se rapportant à des prestations effectuées à l'égard du débiteur en période de réorganisation judiciaire ».

Dès lors que, à défaut d'être titulaire d'une telle créance, l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée ne rentre pas dans le champ de l'article 37, alinéa 1^{er}, précité, la différence de traitement entre cette administration fiscale et celle qui, titulaire d'une créance de précompte professionnel sur le débiteur se rapportant à des prestations de travail fournies à

son égard, rentre dans le champ de l'article 37, alinéa 1^{er}, précité, ne résulte pas de cette disposition, mais du mécanisme même de la taxe sur la valeur ajoutée, et l'inconstitutionnalité constatée est étrangère à cette situation.

5. Le moyen, qui, en cette branche, repose sur le soutènement que la créance de précompte professionnel ne peut constituer une dette de la masse au sens de l'article 37, alinéa 1^{er}, précité, manque en droit.

Par ces motifs,

La Cour

Rejette le pourvoi;

Condamne la demanderesse aux dépens.

Noot

Het lot van bedrijfsvoorheffingsschulden in het licht van een gerechtelijke reorganisatie

Mark DELANOTE¹

Op 17 september 2020 velde het Hof van Cassatie twee arresten die beiden ingaan op de positie van de fiscale schuldeiser in het kader van een WCO-procedure. Beide arresten hebben betrekking op de bedrijfsvoorheffingsschulden en werden uitgesproken door een voltallige kamer.

Het eerste arrest gaat in op de draagwijdte van artikel 37 WCO, bepaling die thans (in een herschreven versie) terug te vinden is in Boek XX (art. XX.58 WER). In het tweede arrest komt de draagwijdte van artikel 49/1 WCO aan bod. Deze laatste bepaling is thans te lezen (weliswaar ook in een

herschreven versie) in Boek XX (art. XX.73 WER).²

Deze arresten, ofschoon ze betrekking hebben op “gedateerde” wetgeving, zijn niettemin bijzonder lezenswaardig en hebben ook een blijvende relevantie, zowel individueel beschouwd als in de onderlinge samenhang. Voor een goed begrip, en teneinde de lezer voldoende te gidsen doorheen de problematiek, wordt de problematiek in eerste instantie benaderd vanuit de onderscheiden rechtsvragen. Vervolgens worden de arresten in een ruimer kader geplaatst waarbij ook wordt ingegaan op hun onderlinge samenhang.

A. KUNNEN BEDRIJFSVOORHEFFINGEN BESCHOUWD WORDEN ALS SCHULDVORDERINGEN DIE T.A.V. DE SCHULDENAAR BEANTWOORDEN AAN PRESTATIES UITGEVOERD DOOR DE MEDECONTRACTANT?

1. Artikel 37 WCO bepaalde dat schuldvorderingen die “t.a.v. de schuldenaar beantwoorden aan prestaties uitgevoerd tijdens de procedure van gerechtelijke organisatie door zijn medecontractant en ongeacht of zij voortvloeien uit nieuwe verbintenissen van de schuldenaar of uit overeenkomsten die lopen op het ogenblik van het openen van de procedure”, beschouwd worden als boedelschulden in een navolgende insolventieprocedure, althans in zoverre er een nauwe band bestaat tussen de beëindiging van de reorganisatieprocedure en de navolgende insolventieprocedure.

2. In het hier besproken cassatiearrest komt de vraag aan bod in welke mate de bedrijfsvoorheffingsschulden onder dit “voorrecht” kunnen vallen. Het Hof van Cassatie meent (thans) dat dit wel degelijk het geval is.

Volgens het Hof moet artikel 37 WCO immers in die zin worden begrepen dat deze bepaling principieel van toepassing is op “de schuldvordering ten aanzien van de schuldenaar die ontstaan is als tegenprestatie voor de prestatie die voor hem is verricht tijdens de procedure van gerechtelijke reorganisatie”. Dit betekent dat het loon van een werknemer

¹. Hoofddocent UGent, advocaat Delanote.law

². Zie over deze bepalingen ook reeds M. DELANOTE, “Het lot van bedrijfsvoorheffings- en btw-schulden in het licht van de nieuwe Insolventiewet” in M.E. STORME, B. TILLEMANS, J. VANANROYE, M. VANMEENEN en R. HOUBEN (eds.), *Curatoren en vereffenaars: actuele ontwikkelingen*, V, Antwerpen, Intersentia, 2020, p. 461 *et seq.*