

Faillite, PRJ, liquidation et créances douteuses: conséquences TVA



Vincent SEPULCHRE
Administrateur délégué S.O.G.E.F. SCRL
Chargé de cours à la Faculté de Droit de l'U.Liège
Maître de conférences à H.E.C.- Ecole de gestion de l'U.Liège
Membre du Tax Institute de l'U.Liège
Maître de conférences à l'U.L.B.
Professeur à l'E.S.S.F.

L'ANCIEN CONCORDAT

Loi du 17 juillet 1997 sur le concordat:

- visait les entités économiques;
- prévoyait un système d'enquêtes commerciales;
- prévoyait un moratoire tout en continuant à confier la gestion au débiteur;
- prévoyait déjà une procédure de transfert d'entreprise;
- excluait les solutions librement négociées, sauf si tous les créanciers consentaient au concordat;
- champ d'application: lorsque l'entreprise manifestait des signes d'essoufflement, sans pour autant être en état de « pré-faillite »

LA LOI SUR LA CONTINUITÉ DES ENTREPRISES

Loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises (entrée en vigueur le 1^{er} avril 2009) :

- élargit la palette d'instruments offerts à l'entreprise pour faire face à ses difficultés. Elle offre aux dirigeants un choix de procédures, et ce dès la requête initiale de mise sous protection de l'entreprise.
- Le débiteur peut demander un moratoire, dans le but de conclure un concordat amiable sous le couvert d'un sursis, ou obtenir un redressement judiciaire par accord collectif (étalement de sa dette ou réduction des montants dus, sans commissaire au sursis), ou enfin, sous le couvert de ce moratoire, le transfert de son entreprise à un tiers.
- Le tribunal peut encore désigner un administrateur provisoire ou ordonner, d'autorité, le transfert de l'entreprise.

LA LOI SUR LA CONTINUITÉ DES ENTREPRISES

- Le maintien de l'emploi est un facteur décisif dans cette procédure de transfert. Ces transferts ne sont pas, en réalité, des cessions volontaires mais se déroulent entièrement sous l'autorité de justice.
- Extension du champ d'application aux sociétés agricoles et aux sociétés civiles à forme commerciale.
- Possibilité nouvelle de faire appel à un médiateur d'entreprise.
- Possibilité nouvelle de désigner un mandataire de justice.
- Le juge et le tribunal peuvent et doivent continuer à exercer un rôle important dans l'encadrement des procédures collectives: assistance d'un juge délégué, et non plus d'un commissaire au sursis.

LA LOI SUR LA CONTINUITÉ DES ENTREPRISES

« L'amendement veille aussi à ce qu'un équilibre soit trouvé, lors des transferts, entre les intérêts en présence: ceux de l'entreprise cédante et acquéreuse, ceux des travailleurs de l'entreprise ou de la partie de l'entreprise cédée, ceux des créanciers: ce n'est que dans cet équilibre retrouvé qui respecte à la fois la concurrence et l'équité, que l'intérêt général sera sauvegardé. ».



A dater des procédures d'insolvabilité ouvertes à partir du 1er mai 2018, la loi est remplacée par les articles XX.1 à XX.97 du Code de droit économique

LA RÉORGANISATION JUDICIAIRE: généralités

- soit permettre la conclusion d'un accord amiable;
- soit obtenir l'accord des créanciers sur un plan de réorganisation;
- soit permettre le transfert sous autorité de justice, à un ou plusieurs tiers, de tout ou partie de l'entreprise ou de ses activités.

La demande peut poursuivre un objectif propre pour chaque activité ou partie d'activité.

La procédure de réorganisation judiciaire est ouverte dès que la continuité de l'entreprise est menacée, à bref délai ou à terme, et qu'a été déposée une requête en ce sens par le débiteur.

LA RÉORGANISATION JUDICIAIRE: accord amiable

- Conclusion d'un accord amiable avec tous les créanciers ou avec deux ou plusieurs d'entre eux.
- Le débiteur poursuit cet objectif sous la surveillance du juge délégué et, le cas échéant, avec l'aide du mandataire de justice.
- Le tribunal peut octroyer des délais de paiement modérés.
- En cas d'accord, le tribunal, statuant sur requête du débiteur et sur le rapport du juge délégué, constate cet accord et clôture la procédure.
- Les parties à l'accord restent tenues par celui-ci aussi longtemps qu'il n'y est pas mis fin conformément au droit commun des contrats.
- Pas d'application de l'inopposabilité en cas de faillite, pour l'accord et les actes accomplis en exécution de cet accord.

LA RÉORGANISATION JUDICIAIRE: plan de réorganisation

- **La prise en compte des créances**: le débiteur communique à chacun de ses créanciers sursitaires, dans les quatorze jours du prononcé du jugement qui déclare ouverte cette procédure, le montant de la créance; contestation possible des créanciers à ce stade.
- **Le dépôt d'un plan de réorganisation par le débiteur**: le débiteur élabore un plan composé d'une partie descriptive et d'une partie prescriptive.

LA RÉORGANISATION JUDICIAIRE: plan de réorganisation

- Le plan peut indiquer les délais de paiement et les abattements de créances sursitaires en capital et intérêts, la conversion de créances en actions et le règlement différencié de certaines catégories de créances, prévoir une mesure de renonciation aux intérêts ou de rééchelonnement du paiement de ces intérêts, ainsi que l'imputation prioritaire des sommes réalisées sur le montant principal de la créance.
- Le plan peut prévoir le sursis de l'exercice des droits existants des créanciers sursitaires extraordinaires (créanciers dont la créance est garantie par un privilège spécial ou une hypothèque et créances des créanciers-proprétaires) pour une durée n'excédant pas vingt-quatre mois à dater du dépôt de la requête, avec possibilité d'une prorogation extraordinaire de ce sursis pour une durée ne dépassant pas douze mois. Sauf leur consentement individuel ou accord amiable, le plan ne peut comporter aucune autre mesure affectant les droits desdits créanciers.

LA RÉORGANISATION JUDICIAIRE: plan de réorganisation

- L'homologation du plan de réorganisation le rend contraignant pour tous les créanciers sursitaires.
- A moins que le plan n'en dispose autrement de manière expresse, l'exécution complète de celui-ci libère totalement et définitivement le débiteur pour toutes les créances y figurant. Le plan ne profite pas aux codébiteurs, ni aux personnes ayant constitué des sûretés personnelles.
- Tout créancier peut demander la révocation du plan de réorganisation lorsqu'il n'est pas ponctuellement exécuté, ou lorsqu'il démontre qu'il ne pourra pas en être autrement et qu'il en subira un préjudice. Le Procureur du Roi peut aussi demander la révocation lorsqu'il constate l'inexécution de la totalité ou d'une partie du plan. La révocation du plan de réorganisation le prive de tout effet, sauf pour ce qui concerne les paiements et les opérations déjà effectués, et notamment la cession déjà intervenue de tout ou partie de l'entreprise ou de ses activités.

LA RÉORGANISATION JUDICIAIRE: transfert sous autorité de justice

- Le transfert sous autorité de justice de tout ou partie de l'entreprise ou de ses activités peut être ordonné par le tribunal en vue d'assurer leur maintien lorsque le débiteur y consent dans sa requête en réorganisation judiciaire ou ultérieurement au cours de la procédure.
- Le même transfert peut être ordonné :
 - 1° lorsque le débiteur est en état de faillite sans avoir demandé l'ouverture d'une procédure de réorganisation judiciaire;
 - 2° lorsque le tribunal rejette la demande d'ouverture de la procédure, en ordonne la fin anticipée ou révoque le plan de réorganisation;
 - 3° lorsque les créanciers n'approuvent pas le plan de réorganisation;
 - 4° lorsque le tribunal refuse l'homologation du plan de réorganisation.

LA RÉORGANISATION JUDICIAIRE: transfert sous autorité de justice

- La décision de clôture de la procédure de réorganisation judiciaire décharge le cessionnaire de toutes les obligations autres que celles mentionnées dans l'acte de transfert.
- La personne physique dont l'entreprise a été transférée dans sa totalité peut être déchargée par le tribunal des dettes existantes au moment du jugement ordonnant ce transfert, si cette personne est malheureuse et de bonne foi.
S'il est déchargé, le débiteur ne peut plus être poursuivi par ses créanciers. La décharge ne profite pas aux codébiteurs ni aux sûretés personnelles.

LA RÉORGANISATION JUDICIAIRE: effets

- Tant que le tribunal n'a pas statué sur la requête en réorganisation judiciaire, que l'action ait été introduite ou la voie d'exécution entamée avant ou après le dépôt de la requête :
 - le débiteur ne peut être déclaré en faillite et, dans le cas d'une société, celle-ci ne peut non plus être dissoute judiciairement;
 - aucune réalisation de biens meubles ou immeubles du débiteur ne peut intervenir à la suite de l'exercice d'une voie d'exécution.

LA RÉORGANISATION JUDICIAIRE: effets

- **En matière de T.V.A.**, restitution de la T.V.A. non payée chez le créancier (art. 77, § 1^{er}, 7^o, C.TVA; art. 3 A.R. n^o 3),
 - 1^o en cas de faillite: à la date du jugement déclaratif de faillite;
 - 2^o en cas de réorganisation judiciaire par accord collectif: dès la date de l'homologation par le tribunal (en ce qui concerne les créances dont l'abattement est acté dans le plan de sauvegarde en cas de réorganisation judiciaire par accord collectif);
 - 3^o en cas de réorganisation judiciaire par accord amiable: à la date du jugement qui constate l'accord amiable (en ce qui concerne les créances dont l'abattement est acté dans l'accord, en cas de réorganisation judiciaire par accord amiable);
 - 4^o à la date du jugement de clôture de la procédure de réorganisation judiciaire par transfert sous autorité de justice, (en ce qui concerne les créances n'ayant pu être apurées suite au transfert).
-

LA RÉORGANISATION JUDICIAIRE: effets

- Cela est conforme à la jurisprudence de la C.J.U.E.

L'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, qui vise les cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après la date à laquelle s'effectue l'opération, oblige les États membres à réduire la base d'imposition et, partant, le montant de la TVA due par l'assujetti chaque fois que, postérieurement à la conclusion d'une transaction, une partie ou la totalité de la contrepartie n'est pas perçue par l'assujetti. Cette disposition constitue l'expression d'un principe fondamental de la directive TVA, selon lequel la base d'imposition est constituée par la contrepartie réellement reçue et dont le corollaire consiste en ce que l'administration fiscale ne saurait percevoir au titre de la TVA un montant supérieur à celui que l'assujetti avait perçu.

Cet article vise les seules situations dans lesquelles l'autre partie à un contrat ne s'acquitte pas, ou bien ne s'acquitte que partiellement, d'une créance dont elle est, pourtant, redevable en vertu de ce contrat (C.J.U.E., arrêt NLB Leasing du 2 juillet 2015, C-209/14)

LA RÉORGANISATION JUDICIAIRE: effets

Si le non-paiement total ou partiel du prix d'achat intervient sans qu'il y ait eu résolution ou annulation du contrat, l'acheteur reste redevable du prix convenu et le vendeur, bien que n'étant plus propriétaire du bien, dispose toujours en principe de sa créance, dont il peut se prévaloir en justice. Dès lors qu'il ne saurait être exclu, cependant, qu'une telle créance devienne en fait définitivement irrécouvrable, le législateur de l'Union a entendu laisser à chaque État membre le choix de déterminer si la situation de non-paiement du prix d'achat, qui, par elle-même, contrairement à la résolution ou à l'annulation du contrat, ne remet pas les parties dans leur situation initiale, ouvre droit à la réduction de la base d'imposition à due concurrence dans les conditions qu'il fixe, ou bien si une telle réduction n'est pas admise dans cette situation.

Les États membres peuvent déroger à cette réduction de la base d'imposition TVA pour tenir compte de l'incertitude inhérente au caractère définitif du non-paiement d'une facture. Cependant, force est de constater que la même fin pourrait également être poursuivie en accordant la réduction lorsque l'assujetti fait état d'une probabilité raisonnable que la dette ne soit pas honorée, quitte à ce que la base d'imposition soit réévaluée à la hausse dans l'hypothèse où le paiement interviendrait néanmoins (C.J.U.E., arrêt Enzo Di Maura du 23 novembre 2017, C-246/16; C.J.U.E., arrêt A-PACK CZ s.r.o. du 8 mai 2019, C-127/18)

LA RÉORGANISATION JUDICIAIRE: effets

- **Concernant les abattements des PRJ**, il est vrai que, dans le cadre du système commun de TVA, les États membres sont tenus de garantir le respect des obligations auxquelles les assujettis sont soumis et ils bénéficient, à cet égard, d'une certaine latitude en ce qui concerne, notamment, la manière d'utiliser les moyens dont ils disposent .

Cependant, en cas de conditions de liquidation du patrimoine de l'assujetti insolvable, de vote de l'ensemble des créanciers (dont l'administration fiscale) et d'homologation judiciaire, l'admission d'un paiement partiel d'une créance de TVA, par un commerçant en situation d'insolvabilité, dans le cadre d'une procédure de concordat préventif qui ne constitue pas une renonciation générale et indifférenciée à la perception de la TVA, n'est pas contraire à l'obligation des États membres de garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur leur territoire de même que le prélèvement efficace des ressources propres de l'Union (C.J.U.E., arrêt Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C. Du 7 avril 2016, C-546/14; voy. aussi C.J.U.E., arrêt T – 2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, du 22 février 2018, C-396/16; voy. aussi, en cas de faillite, C.J.U.E., arrêt Marco Identi du 16 mars 2017, C-493/15)

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

- Une société A construit un bâtiment qu'elle exploite
- La société A déduit la TVA payée sur la construction du bâtiment
- La société A est ensuite mise sous le régime de procédure en réorganisation judiciaire
- La société A cède l'exploitation du bâtiment à une société B et lui loue l'immeuble

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

- Le scénario implique légalement une révision de la déduction de la TVA initialement déduite sur la construction du bâtiment, née légalement de la cession de l'exploitation du bâtiment à la société B et de la mise en location du bâtiment en faveur de la société B

→ Quelle serait la nature de la dette de révision de la TVA initialement déduite sur la construction du bâtiment, eu égard à la PRJ en cours de la société A, débitrice de cette dette TVA ?

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

1° STATUT DES DETTES DE REVISION TVA DANS UNE PRJ

- **Dans la loi du 31 janvier 2009 → pas de concours entre les différents créanciers**
 - Dans une situation de continuité des entreprises → pas de masse (comme dans une faillite)
 - En l'absence de masse → pas de concours entre les créanciers

- **Tant que dure la PRJ → la dette TVA issue d'une révision de déduction est traitée comme n'importe quelle autre dette de l'entreprise**

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

➤ **MAIS : Art. XX.58 C.D.E. prévoit (depuis l'article 3 de la loi du 11 août 2017):**

- Dans la mesure où les créances se rapportent à des prestations effectuées à l'égard du débiteur par son cocontractant 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 liquidation subséquente ou dans la répartition en cas de transfert sous autorité judiciaire, pour autant qu'il y ait un lien étroit entre la fin de la procédure de réorganisation judiciaire et cette procédure.
 - Les prélèvements, cotisations ou dettes en principal fiscaux ou sociaux, sont considérés pour l'application de cet article comme se rapportant à des prestations effectuées par le cocontractant.
 - Les accessoires des prélèvements, cotisations ou dettes fiscaux ou sociaux, pendant la procédure de réorganisation, ne sont pas considérés comme des dettes de masse dans une faillite ou liquidation subséquente.
-

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

- Il faut donc se poser la question de la nature de « dette de la masse » ou « dette dans la masse » d'une dette de révision de TVA SEULEMENT en cas de situation de concours entre les créanciers :
 - en cas de faillite
 - en cas de liquidation
 - en cas de transfert par autorité de justice

- Toutefois, tant que dure la PRJ → la question de la nature de la dette de révision TVA ne se pose pas

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

2° LES DETTES DE RÉVISION TVA PEUVENT-ELLES SUBIR UN ABATTEMENT À L'ISSUE DE LA PROCÉDURE DE RÉORGANISATION JUDICIAIRE ?

- La dette TVA issue d'une révision de déduction peut subir les abattement SEULEMENT si la dette est une créance sursitaire figurant dans le plan, détenue par un créancier sursitaire
 - un créancier sursitaire ordinaire = la personne titulaire d'une créance sursitaire ordinaire
 - une créance sursitaire = une créance née avant le jugement d'ouverture de la PRJ ou née du dépôt de la requête ou des décisions judiciaires prises dans le cadre de la PRJ

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

- **La nature de la créance est déterminée au moment de la PRJ** (sans préjudice de la nature des créances résultant de contrats à prestations successives et de l'effet, sur la créance, d'un paiement intervenu après l'ouverture de la procédure)

→ L'Administration fiscale est un créancier sursitaire ordinaire et les créances fiscales peuvent donc se voir imposer des abattement en capital dans le cadre du plan de réorganisation judiciaire

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

- **TOUTEFOIS dans notre scénario** : une révision de la déduction de la TVA initialement déduite par la société A sur la construction du bâtiment, née légalement de la cession de l'exploitation du bâtiment à la société B et de la mise en location de l'immeuble en sa faveur ne peut être considérée comme une « créance sursitaire » du Trésor
 - ❑ En effet, elle sera née juridiquement **APRES** le jugement d'ouverture de la PRJ **SAUF SI** elle devait naître d'une décision judiciaire prise dans le cadre de la procédure (transfert sous autorité de justice de toute ou partie de l'entreprise ou de ses activités)

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

3° LE STATUT DES DETTES DE RÉVISION TVA DANS UNE SOCIÉTÉ APRÈS CLÔTURE DE LA PROCÉDURE DE LA RÉORGANISATION JUDICIAIRE

➤ **Pour rappel, l'article XX.58 C.D.E. prévoit (depuis l'article 3 de la loi du 11 août 2017):**

- Dans la mesure où les créances se rapportent à des prestations effectuées à l'égard du débiteur par son cocontractant 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 liquidation subséquente ou dans la répartition en cas de transfert sous autorité judiciaire, pour autant qu'il y ait un lien étroit entre la fin de la procédure de réorganisation judiciaire et cette procédure.
- Les prélèvements, cotisations ou dettes en principal fiscaux ou sociaux, sont considérés pour l'application de cet article comme se rapportant à des prestations effectuées par le cocontractant.
- Les accessoires des prélèvements, cotisations ou dettes fiscaux ou sociaux, pendant la procédure de réorganisation, ne sont pas considérés comme des dettes de masse dans une faillite ou liquidation subséquente.

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

3° LE STATUT DES DETTES DE RÉVISION TVA DANS UNE SOCIÉTÉ APRÈS CLÔTURE DE LA PROCÉDURE DE LA RÉORGANISATION JUDICIAIRE

➤ Ce texte repose sur les conditions suivantes:

- L'existence d'une créance à l'égard du débiteur en sursis par un cocontractant
- L'existence de prestations effectuées à l'égard du débiteur par ce cocontractant pendant la procédure de réorganisation judiciaire

↳ 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 (Cass., 17 septembre 2020, C.18.0423.F)

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

3° LE STATUT DES DETTES DE RÉVISION TVA DANS UNE SOCIÉTÉ APRÈS CLÔTURE DE LA PROCÉDURE DE LA RÉORGANISATION JUDICIAIRE

↳ Il y a donc un problème en matière d'application fiscale:

- Les créances fiscales TVA issues de prestations fournies au débiteur par ce cocontractant sont, en principe (sauf autoliquidation), dues au Trésor par ce cocontractant, et non par le débiteur en sursis... Or, l'article XX.58, alinéa 2, du C.D.E. ne s'applique que « pour l'application de cet article », et donc que pour les fournitures au débiteur au sursis, non pour les fournitures par le débiteur en sursis
- Les prestations fournies par le débiteur en sursis, qui font effectivement naître une dette de TVA dans son chef, ne sont donc pas visées par cette disposition
- D'où une jurisprudence toujours clivante de la Cour de cassation concernant le précompte professionnel dû par le débiteur (dette dans la masse selon Cassation néerlandophone [Cass., 27 mars 2015, F.14.0141.N]; dette de la masse selon Cassation francophone [Cass., 16 mai 2014, F.13.0100.F; Cass., 17 septembre 2020, C.18.0423.F])

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

- En dehors de ces conditions, une dette née pendant la période de réorganisation judiciaire = DETTE DANS LA MASSE

- Conséquences ?
 - Dettes de la masse : acquittées prioritairement à charge de la masse
 - Dettes dans la masse : soumises au concours des créanciers « au marc le franc » dans le partage de l'actif, selon leur qualité (priorité des éventuels créanciers privilégiés ou hypothécaires)

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

➤ **RETOUR AU SCÉNARIO ...en cas de liquidation ou faillite de la société A à l'issue de la PRJ, la dette TVA issue de la révision de la déduction de TVA = dette de la masse ou dette dans la masse ?**

❑ Arrêt Cour constitutionnelle n° 47/2017 du 27 avril 2017 : seules les dettes d'origine contractuelles peuvent être qualifiées de dettes de la masse par application de l'art. 37 L. 31 janvier 2009, ce qui ne viole pas la Constitution: « A la lumière de l'objectif cité du législateur, il existe entre l'Administration de la TVA, qui est un créancier non contractuel de l'entreprise en difficulté, et les cocontractants de cette entreprise, qui sont des créanciers contractuels, une différence essentielle qui justifie que ces deux catégories soient traitées de manière différente en vertu de l'article 37 de la LCE en cause. Si l'on peut admettre qu'il faille offrir aux cocontractants de l'entreprise en difficulté les garanties nécessaires afin de les encourager à entretenir avec cette entreprise des relations contractuelles, une telle sécurité ne doit en effet pas être offerte à l'égard de l'Administration de la TVA qui n'engage pas de telles relations contractuelles avec l'entreprise concernée mais dispose de créances fiscales à son égard qui, bien qu'elles puissent être liées à des opérations commerciales, ont un caractère automatique résultant de la seule application de la loi. »

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

- ❑ Selon le même arrêt, concernant le précompte professionnel,
 - Soit il faut les considérer comme « dettes de la masse », et il y a alors une discrimination violant la Constitution entre les dettes TVA précitées et les dettes de précompte professionnel;
 - Soit il faut les considérer comme « dettes dans la masse », ce qui est conforme au texte légal en cause et à la Constitution

- ❑ En cas de faillite, une dette est à charge de la masse si elle résulte d'obligations que le curateur a contractées *qualitate qua* dans le cadre de sa mission de bonne administration de la faillite → entre autres : les obligations nées de la poursuite de l'activité du failli, de l'exécution de contrats conclus par le failli avant sa faillite et que le curateur poursuit, ou de l'utilisation des biens meubles ou immeubles du failli

→ Les dettes de la masse = les charges et dépenses nées après la date du jugement déclaratif de faillite, causées par l'administration de la faillite, pour autant qu'elles aient été contractées en vue de la gestion de la masse

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

- Cassation 20 janvier 1994 : « *N'est pas une dette de la masse, mais une dette dans la masse, celle qui ne résulte pas d'un engagement contracté par le curateur en vue de l'administration de la masse, mais de l'application de l'article 528 de la loi sur les faillites prévoyant la vente des immeubles du failli et de l'article 10 de l'arrêté royal no 3 du 10 décembre 1969 aux termes duquel la révision de la déduction des taxes ayant grevé ces immeubles doit s'opérer, notamment lorsqu'ils cessent d'exister dans l'entreprise* » (voir aussi Cass., 30 mars 1995, dans le même sens)
- Cour d'appel de Liège 29 mars 1994 a statué dans le même sens
- Cour constitutionnelle n° 161/2005 9 novembre 2005 dans le même sens

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

- Cour constitutionnelle n° 55/2009 du 19 mars 2009: concernant l'article 334 de la loi du 27 décembre 2004 (qui prévoit une affectation des crédits d'impôt à l'apurement de dettes fiscales notamment, même en cas de concours ou de procédure d'insolvabilité), un apurement de dettes dans la masse par des créances fiscales de la masse, qui sont donc d'une nature différente de celle des créances nées d'opérations antérieures à la faillite, viole la Constitution.
- Cour constitutionnelle n° 151/2012 du 13 décembre 2012: il en va de même pour les créances fiscales nées des opérations commerciales poursuivies par le curateur, puisqu'elles sont également des créances de la masse. Par contre, une affectation de créances découlant de l'activité nouvelle du failli avant la clôture de la faillite et après son prononcé, à l'apurement de dettes fiscales nées avant la faillite, ne viole pas la Constitution.

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

➤ Par contre, le prix sur lequel sont reportés les droits des créanciers inscrits, par l'effet de l'adjudication, est la contrevaleur du bien adjudgé. Il ne comprend pas le montant de la T.V.A. versée par l'adjudicataire et restée entre les mains du notaire après déduction de la taxe due sur la cession, des taxes ayant grevé les opérations tendant ou concourant à l'érection du bâtiment cédé (Cass., 20 octobre 1988; voy. aussi n° 22 et n° 35 de la circ. adm. n° 26/1978)

→ dette dans la masse, soumise au concours des créanciers ordinaires, ou dette de la masse ? Question encore ouverte, dans le silence de l'amendement n° 132 à la loi du 11 août 2017 (Doc. parl., n° 54-2407/6)...

→ Nous penchons pour l'application de l'article XX.58 C.D.E. pour les dettes fiscales découlant de liens contractuels entre le failli et des tiers fournisseurs pendant la PRJ, comme pour l'arrêt de la Cour de cassation du 20 octobre 1988

IMPACT SUR LES REVISIONS DE DEDUCTION TVA

- Par contre, une dette de révision de TVA n'a pas de lien avec la masse, comme pour les arrêts de la Cour de cassation du 20 janvier 1994 et du 30 mars 1995
- Comme l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 47/2017 du 27 avril 2017 le constate, les dettes de TVA ne sont pas d'origine contractuelle, en sorte qu'elles ne sont pas concernées par l'article XX.58 du C.D.E.
- En tout état de cause, la révision TVA n'est qu'une conséquence TVA dans le chef du débiteur en sursis, vendeur d'un de ses biens d'investissement soumis à révision, d'un acte contractuel de cession de ce bien d'investissement à un tiers, sans que le Trésor ne soit partie à cet acte de cession

IMPACT EN MATIERE D'AUTOLIQUIDATION

- Etant donné qu'il appartient, en principe, aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles la TVA indûment facturée peut être régularisée, un système dans lequel, d'une part, le vendeur du bien qui a versé par erreur aux autorités fiscales la TVA peut en demander le remboursement et, d'autre part, l'acquéreur de ce bien peut exercer une action de droit civil en répétition de l'indu à l'encontre de ce vendeur, respecte les principes de neutralité et d'effectivité.

Cependant, si le remboursement de la TVA devient impossible ou excessivement difficile, notamment en cas d'insolvabilité du vendeur, le principe d'effectivité peut exiger que l'acquéreur du bien concerné puisse diriger sa demande de remboursement directement contre les autorités fiscales. Ainsi, les États membres **doivent** prévoir les instruments et les modalités procédurales nécessaires pour permettre audit acquéreur de récupérer la taxe indûment facturée afin de respecter le principe d'effectivité (C.J.U.E., arrêt Tibor Farkas du 26 avril 2017, C-564/15; voy. aussi C.J.U.E., arrêt PORR Építési Kft. Du 11 avril 2019, C-691/17)

Merci pour votre attention

Vincent Sepulchre

Licencié en Droit et en notariat

Administrateur délégué S.O.G.E.F. SCRL
Spécialisé en fiscalité patrimoniale (TVA, droits
d'enregistrement, droits de succession, planification
patrimoniale et investissements dans le secteur public et le
secteur associatif)

Chargé de cours à l'ULiège
Maître de conférence à l'ULB
Professeur à l'ESSF



Rue de Campine 239

4000 Liège

Tél. 0032(0)4/222.99.86

Fax 0032(0)4/222.06.86

Portable 0032(0)476/42.25.07

vincent.sepulchre@sogef.be