

SOMMAIRE

- p. 1/ Le conflit d'intérêt de l'administrateur
- p. 4/ Le retour de la théorie des réalités économiques ?

Le conflit d'intérêt de l'administrateur

Les intérêts d'un administrateur et de la société dans laquelle il exerce son mandat d'administration ne vont pas toujours dans le même sens. Un administrateur peut être confronté, dans certains cas, à un conflit entre ses propres intérêts et les intérêts de la société qu'il doit défendre. Face à de tels conflits d'intérêt, le législateur part généralement du principe que le risque d'abus est trop important.

En prévoyant un « règlement particulier des conflits d'intérêt », le législateur entend prévenir de tels abus. Pour les sociétés anonymes, ce règlement des conflits d'intérêt a été élaboré à l'article 523 du Code des sociétés¹. Une infraction à ces dispositions peut donner lieu à des sanctions particulières, dont l'éventuelle nullité de la décision prise et une responsabilité de gestion particulière.

Le présent article commente les principales caractéristiques de ce que l'on appelle le « règlement des conflits d'intérêt ».

1. La procédure de conflit d'intérêt

Conformément à l'article 523 du Code des sociétés, un administrateur d'une société anonyme qui « a, directement ou indirectement, un intérêt opposé de

nature patrimoniale à une décision ou à une opération relevant du conseil d'administration », est tenu de respecter une procédure particulière.

Avant que le conseil d'administration ne prenne une décision, l'administrateur doit informer les autres administrateurs de son intérêt opposé.

L'administrateur concerné doit expliquer les raisons justifiant son intérêt opposé et celles-ci doivent figurer dans le procès-verbal du conseil d'administration.

Lorsque la société a nommé un ou plusieurs commissaires, l'administrateur concerné doit également informer ces commissaires de l'intérêt opposé.

Le conseil d'administration a l'obligation de décrire la nature de la décision ou de l'opération et d'en justifier les conséquences patrimoniales dans le procès-verbal.

Le tout est alors repris dans le rapport de gestion ou, si la société n'est pas tenue d'établir un rapport de gestion, dans un rapport qui est publié en même temps que les comptes annuels. Le commissaire doit également exprimer son avis dans son rapport de contrôle annuel.

Il découle de ce qui précède que l'administrateur ayant un intérêt opposé peut participer aux délibérations et prendre part au vote au sein du conseil d'administration. Les statuts de la société pour-

¹ L'article 259 du C. soc. s'applique à la SPRL ayant un collège de gestion. L'article 269 du C. soc. s'applique à la SPRL ayant un seul gérant et à la SPRL administrée par deux ou plusieurs gérants qui ne forment pas un collège. Et l'article 261 du C. soc. est d'application sur la SPRL unipersonnelle dont l'unique associé est l'unique gérant.

raient toutefois en disposer autrement. Pour les seules sociétés ayant fait ou faisant publiquement appel à l'épargne, la loi interdit que l'administrateur participe aux délibérations relatives à la décision ou à l'opération.²

2. Le conflit d'intérêt examiné d'un peu plus près

L'intérêt de l'administrateur doit être opposé à celui de la société. Il doit s'agir en outre d'un intérêt opposé de nature patrimoniale et donc pas simplement de nature morale ou affective. Une décision du conseil d'administration va à l'encontre d'un intérêt patrimonial de l'administrateur lorsqu'elle est *susceptible* d'avoir une incidence positive ou négative sur le patrimoine personnel de ce dernier. Un intérêt potentiel suffit donc pour justifier l'application de la procédure de conflit d'intérêt³.

Que l'impact sur le patrimoine soit direct ou indirect dans le chef de l'administrateur est sans importance. Un conflit d'intérêt indirect surgit lorsque la décision a une incidence sur une personne physique ou morale à laquelle l'administrateur est lié.

Il faut toutefois souligner ici que le simple fait qu'une personne soit administrateur dans les deux sociétés contractantes ne permet pas en soi de conclure à l'existence d'un conflit d'intérêt⁴.

Un intérêt patrimonial indirect existe par contre lorsque l'administrateur est également actionnaire ou associé de la société/l'autre partie ou lorsque l'administrateur exerce un mandat (d'administration) rémunéré dans la société/l'autre partie.

Quand une société conclut un contrat de gestion avec la société de gestion de l'un de ses administrateurs, il ne peut donc y avoir aucun doute sur le fait que l'administrateur a un conflit d'intérêt indirect en tant qu'unique actionnaire ou gérant/administrateur rémunéré de sa société de gestion⁵.

3. Les exceptions à l'obligation d'appliquer le règlement des conflits d'intérêt.

L'article 523 du C. soc. ne doit pas être appliqué dans le cas d'opérations ou de décisions habituelles conclues dans des conditions et sous les garanties qui prévalent normalement sur le marché pour des opérations de même nature.

Il est question d'une opération ou décision habituelle lorsque celle-ci porte sur l'activité normale de la société. Il s'agit d'actes que la société pose habituellement dans son fonctionnement journalier en vue de réaliser son objet statutaire⁶.

L'octroi d'un prêt par une société hypothécaire à l'un de ses administrateurs à des conditions normales et au taux du marché, sera considéré comme habituel⁷.

Par contre, la conclusion d'un contrat de gestion ayant pour objet l'exercice d'un mandat d'administration au sein de la société ne constitue pas une activité habituelle dans une société active comme bureau-conseil en informatique⁸.

La question de savoir si les opérations courantes se font aux conditions du marché reste naturellement une question de faits. Il faut néanmoins souligner que le législateur a clairement choisi comme point de référence les conditions telles que normalement en vigueur sur le marché et non pas les conditions telles que normalement stipulées par la société pour des opérations similaires⁹.

Les décisions ou opérations qui relèvent de la compétence du conseil d'administration et qui portent sur des sociétés liées ou interviennent entre sociétés liées font l'objet d'une deuxième exception, le règlement des conflits d'intérêt n'étant donc pas appliqué. Sont visées ici des sociétés dont l'une détient (directement ou indirectement) 95 % au moins des voix attachées à l'ensemble des titres émis par l'autre ou des sociétés dont 95 % au moins des voix attachées à l'ensemble des titres

2 Art. 523, § 1^{er}, dernier alinéa C. soc.

3 F. Parrein, « De belangenconflictprocedure: de toepassing op de managementvennootschap en de nietigheidssanctie kritisch bekeken », *TRV* 2010, 556.

4 H. De Wulf, *Taak en loyaleitsplicht van het bestuur in de naamloze vennootschap*, Anvers, Intersentia, 2002, 594, n° 942.

5 M. Moortgat, « De managementovereenkomst en het belangenconflict binnen de raad van bestuur », *Jur. Falc.* 2008-2009, 470.

6 Comm. Hasselt, 6 juin 2006, *TRV* 2010, 567.

7 M. Moortgat, « De managementovereenkomst en het belangenconflict binnen de raad van bestuur », *Jur. Falc.* 2008-2009, 463.

8 Comm. Hasselt, 6 juin 2006, *TRV* 2010, 567.

9 M. Moortgat, « De managementovereenkomst en het belangenconflict binnen de raad van bestuur », *Jur. Falc.* 2008-2009, 464-465.

émis par chacune d'elles sont détenus par une société tierce.

4. Conséquences d'une violation du règlement légal

Pour favoriser le respect du règlement des conflits d'intérêt, le législateur a décidé d'y insérer deux sanctions particulières, en plus de la sanction liée à la violation du Code des sociétés. Il s'agit de la sanction de nullité et d'une sanction de responsabilité particulière.

a. La nullité (éventuelle) de la décision ou de l'opération

En cas de violation de la procédure prévue à l'article 523 du C. soc., la société – plus précisément le conseil d'administration¹⁰ – peut agir en nullité de la décision ou de l'opération, si l'autre partie à ces décisions ou opérations avait ou devait avoir connaissance de cette violation de l'article 523 du C. soc.

Lorsqu'un administrateur d'une société modifie, par exemple, la forme de collaboration existante avec un tiers cocontractant dans le mépris du règlement des conflits d'intérêt, ce qui rend la collaboration moins avantageuse pour la société, et que ce tiers est contrôlé par le conjoint de l'administrateur, le cocontractant a alors connaissance de la violation du règlement des conflits d'intérêt et la société peut agir, dans ce cas, en nullité de la décision¹¹.

La société ne doit prouver aucun dommage pour pouvoir invoquer la nullité en vertu de l'article 523 du C. soc.¹².

La nullité ne peut être invoquée que par la société elle-même et non pas, par exemple, par un actionnaire minoritaire. A noter ici que le conseil d'administration agit au fond « comme juge dans sa propre cause », de sorte qu'en dehors de l'hypothèse où la composition du conseil d'administration change, le risque de voir la société intenter une action en nullité est faible. Dans la pratique, la sanction

prouvera surtout son utilité en cas de reprises, dans le cadre de la faillite ou de la liquidation de la société et lors de conflits au niveau de l'organe de gestion¹³.

De plus, la jurisprudence et la doctrine appréhendent l'application de la sanction de nullité de manière très nuancée. Toute infraction à l'article 523 du C. soc. ne donne pas nécessairement lieu à une nullité.

Dans une affaire arbitrée par la Cour d'appel de Bruxelles, tous les administrateurs étaient confrontés au même conflit d'intérêt, de sorte que leur communication de l'intérêt opposé au conseil d'administration n'avait certainement pas pu influencer la prise de décision au sein de cet organe. Selon la cour, l'assemblée générale disposait en outre d'informations suffisantes pour juger les administrateurs en connaissance de cause. Dans de telles circonstances, la Cour d'appel de Bruxelles a estimé qu'une interprétation raisonnable était possible et a refusé à la société la possibilité d'invoquer la nullité de la décision¹⁴.

b. La sanction de responsabilité particulière

Comme évoqué précédemment, le règlement des conflits d'intérêt comporte également une sanction de responsabilité particulière, qui est reprise à l'article 529 du C. soc.

Sur la base de cet article, les administrateurs sont personnellement et solidairement responsables du préjudice subi par la société ou les tiers à la suite de décisions prises ou d'opérations accomplies conformément au règlement des conflits d'intérêt « *si la décision ou l'opération leur a procuré ou a procuré à l'un d'eux un avantage financier abusif au détriment de la société* ».

L'avantage procuré à l'administrateur doit donc s'accompagner d'un préjudice pour la société. De plus, l'avantage obtenu par l'administrateur doit avoir un caractère illégitime. La sanction ne sera dès lors infligée que lorsqu'une disproportion manifeste, un déséquilibre évident est constaté entre

10 D. Van Gerven, « Bestuursaansprakelijkheid wegens schending van de wetbepalingen inzake tegenstrijdig belang », *TRV* 2002, 468.

11 Anvers 1^{er} mars 1999, *DAOR* 2000, 54; *TBH* 2000, 615; *TRV* 2000, 181.

12 F. Parrein, « De belangenconflictprocedure: de toepassing op de managementvennootschap en de nietigheidssanctie kritisch bekeken », *TRV* 2010, 558.

13 P. Ernst, *Belangenconflicten in naamloze vennootschappen*, Anvers, Intersentia, 1997, 564.

14 Bruxelles, 15 mai 2007, *TRV* 2010, 560.

l'avantage procuré à l'administrateur et le préjudice pour la société¹⁵.

c. La responsabilité en cas d'infraction au Code des sociétés

Une violation des dispositions de l'article 523 du C. soc. constitue finalement une violation d'une disposition du Code des sociétés.

Dans de tels cas, l'article 528 du C. soc. prévoit une responsabilité solidaire et une présomption irréfragable de responsabilité dans le chef de tous les administrateurs, même s'ils n'ont pas pris part à l'infraction.

Les autres administrateurs ne peuvent échapper à la responsabilité solidaire que s'ils apportent une triple preuve contraire cumulative¹⁶.

L'autre administrateur devra d'abord prouver qu'il n'a pas pris part à l'infraction. Ce qui signifie que l'administrateur a voté contre la proposition au conseil d'administration ou n'a pas pris part aux délibérations. Par ailleurs, l'administrateur ne doit

avoir collaboré en aucune manière à la mise en œuvre de la décision.

Aucune faute ne peut ensuite être imputée à l'administrateur. S'il était absent lors des délibérations sans motif valable, cet élément peut déjà être utilisé contre lui comme faute imputable.

Enfin, l'administrateur doit dénoncer la violation lors de la première assemblée générale qui suit le moment où il en a eu connaissance.

Outre la violation de la procédure, le dommage ainsi que le lien de causalité entre la faute et le dommage doivent naturellement être prouvés. La société ou le tiers doit donc prouver que la décision du conseil d'administration a causé un dommage et que cette décision n'aurait pas été prise si la procédure de l'article 523 du C. soc. avait été respectée. Cette charge de la preuve est lourde, car l'article 523 du C. soc. ne limite aucunement le pouvoir de décision du conseil d'administration¹⁷.

Paul SOENS

Avocat, VWEW advocaten

Le retour de la théorie des réalités économiques ?

I. Introduction

Notre droit fiscal est d'ordre public. Ce principe a pour corollaire qu'il n'existe pas de possibilité de prélèvement patrimonial par voie d'impôt en dehors des hypothèses expressément prévues par la loi fiscale qui, de surcroît, doit s'interpréter de manière stricte.

Les actes sincères posés par les contribuables dans le respect de la législation fiscale s'imposent donc normalement à l'administration. C'est le principe

de la liberté du choix de la voie la moins imposée, consacré par la Cour de cassation dans son célèbre arrêt du 22 mars 1990¹ opposant la SPRL AU VIEUX SAINT-MARTIN à l'Etat belge où elle a indiqué qu'« *il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale* »².

15 Ph. Ernst, « Art. 529 W. Venn. », dans H. Braeckmans, K. Geens et E. Wymeersch (eds.), Comm. V. et V ; novembre 2000, 5.

16 M. Vandenberghe, *Aansprakelijkheid van vennootschapsbestuurders*, Anvers, Intersentia, 2009, 89-90.

17 F. Parrein, « De belangenconflictprocedure: de toepassing op de managementvennootschap en de nietigheidssanctie kritisch bekeken », *TRV* 2010, 555.

1 Cass., 22 mars 1990, *Pas.* 1990, I, p. 853.

2 Par cet arrêt, la Cour de cassation a confirmé la position qu'elle avait exprimée dans une affaire BREPOLS contre Etat belge dans lequel elle avait rendu un arrêt du 6 juin 1961 (*Pas.*, 1962, I, p. 1082) sur la base du même motif, l'arrêt du 22 mars 1990 ayant uniquement ajouté les termes « *même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale* ».

Cette jurisprudence a été considérée comme sonnant le glas de la position administrative qui tentait d'opposer à ce principe de stricte interprétation un principe « *des réalités économiques* », prétendant que le droit fiscal devait également s'interpréter à la lumière des comportements généralement adoptés par les opérateurs économiques (au sens large) qui agissent en dehors de considérations purement fiscales.

Hors violation d'une obligation légale, la simulation constituait alors la seule limite à la liberté du choix de la voie la moins imposée, les actes sincères s'imposant à l'administration (même si leur motivation était exclusivement fiscale) et seuls les actes simulés pouvant être remis en cause.

Le législateur a toutefois introduit en 1993 une nouvelle limite à la liberté du choix de la voie la moins imposée en insérant au Code des impôts sur les revenus de 1992 (ci-après « CIR 1992 ») un nouvel article 344, § 1^{er} dont notre Cour de cassation fait une interprétation à travers laquelle semble ressurgir le spectre de la théorie des réalités économiques.

Nous décrirons de quelle manière lors de l'examen des différentes conditions d'application de ce texte que nous nous proposons de commenter dans les lignes qui suivent.

II. L'article 344, § 1^{er} du CIR 1992

Introduit par l'article 16, 2^o de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières³, le texte de l'article 344, § 1^{er} du CIR 1992 est libellé comme suit :

« N'est pas opposable à l'administration des contributions directes, la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même opération lorsque l'administration constate, par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340, que cette qualification a pour but d'éviter l'impôt, à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. »⁴

³ M.B., 26 juillet 1993, p. 17350.

⁴ Des dispositions similaires ont été introduites au Code des droits d'enregistrement (art. 18, § 2 CDE) et au Code des droits de succession (art. 106, al. 2 CDS).

L'adoption de ce texte avait pour but d'offrir à l'administration une possibilité de remise en cause de montages fiscaux reposant sur des actes sincères et donc non simulés, inattaquables jusque là en application de la jurisprudence de la Cour de cassation, lorsque ces actes ont pour seule motivation d'éviter l'impôt.

Pareille remise en cause d'actes sincères ne peut toutefois s'opérer que dans le respect de conditions strictes.

III. Conditions d'application

1. Acte ou actes distincts réalisant une même opération

Rares sont les hypothèses où un seul acte isolé est susceptible de requalification, essentiellement pour des considérations tenant à la seconde condition d'application du texte, examinée *infra*, qui exige que la requalification choisie ait des effets juridiques similaires à celle retenue par les contribuables.

Par actes distincts réalisant une même opération il y a lieu d'entendre un ensemble d'actes posés dans le but d'aboutir à un résultat prédéterminé.

En d'autres termes, il faut que l'ensemble des actes soit mû par une même intention et qu'au moment où le premier acte a été posé, les parties savaient que les autres allaient suivre pour parvenir à un objectif global connu *ab initio*.

En fait, cet ensemble d'actes réalise une même opération économique que les parties ont choisi (pour des raisons fiscales) de découper artificiellement en une suite d'actes apparemment mais artificiellement distincts dont aucun, toutefois, n'est simulé.

2. Respect des effets juridiques des actes posés

L'article 344, § 1^{er} du CIR 1992 autorise l'administration à passer outre la qualification choisie par les contribuables sans toutefois remettre en cause la sincérité des actes posés dont, par hypothèse, les intéressés ont respecté l'ensemble des conséquences juridiques (sans quoi il y aurait simulation).

Cette condition ne ressort pas expressément du texte légal mais est exprimée dans les travaux prépa-

ratoires⁵ de l'article 344, § 1^{er} du CIR 1992 et a été confirmée par la Cour de cassation⁶.

L'administration se doit par conséquent de respecter les effets juridiques des actes posés et ne peut procéder à la requalification qu'en les respectant. Elle est donc *en principe* seulement autorisée à modifier « l'étiquette » choisie par les parties mais elle ne peut altérer la substance de la relation qui les unit.

C'est évidemment la condition la plus problématique pour l'administration car il est particulièrement ardu de substituer une qualification juridique à une autre tout en respectant absolument les conséquences de la première.

C'est pourquoi on considère généralement qu'il suffit que les effets de la requalification choisie soient similaires à ceux des actes requalifiés.

Il faut à cet égard comparer les effets de la requalification choisie et les effets finaux de l'opération réalisée par les parties en un ensemble d'actes distincts. Le respect des effets juridiques ne doit donc pas se faire à chaque étape du montage mis en place par les parties mais uniquement en considération du résultat final de leur opération globale⁷.

Sur la base de cette condition, la Cour d'appel de Gand, par arrêt du 13 septembre 2005⁸, confirmé par la Cour de cassation⁹, a refusé de requalifier une vente de la nue-propriété d'un immeuble au gérant d'une société et de l'usufruit du même immeuble à la société en une vente de pleine propriété au gérant suivie d'une location par ce dernier à sa société.

Les effets juridiques de ces deux qualifications ne sont effectivement pas les mêmes, le locataire d'un immeuble, au contraire de l'usufruitier, n'ayant notamment aucun droit réel sur l'immeuble mais seulement un droit de créance personnel sur le bailleur.

La jurisprudence n'est malheureusement pas univoque et on sent poindre en certains cas une certaine confusion entre requalification et simulation.

Tel est notamment le cas en matière de requalification d'une sous-location en une location directe.

Si on est attentif au respect des effets juridiques d'une sous-location sincère, il est normalement impossible de la requalifier en une location directe entre bailleur principal et sous-locataire car il faudrait passer outre les droits et obligations mises à charge du sous-bailleur dans le schéma primitif¹⁰.

Par arrêt du 21 avril 2005, la Cour de cassation a néanmoins rejeté un pourvoi introduit contre un arrêt de la Cour d'appel de Mons qui avait admis la possibilité de requalification d'une sous-location en location directe dans une hypothèse ou, en fait, il existait des éléments permettant de dire qu'il y avait simulation. Le pourvoi faisait grief à la décision montoise d'avoir fait fi de l'exigence de similitude requise par l'article 344 § 1^{er} du CIR 1992. Le problème est que la Cour de cassation n'a pas réellement répondu à cet argument de manière circonstanciée et a reproduit dans son arrêt la partie de la motivation de la Cour d'appel de Mons qui laisse croire que c'est davantage une simulation qui a emporté la sanction judiciaire qu'une véritable requalification.

Plus inquiétant encore est l'arrêt de cassation rendu le 10 juin dernier. Cette décision a refusé de censurer un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers qui avait admis que l'administration puisse, sur la base de l'article 344, § 1^{er} du CIR 1992, requalifier un contrat de prestations de services en une donation pour la partie des sommes payées au prestataire de services qui excédait la valeur normale de ses prestations.

En l'espèce, une politique de diminution de la base imposable avait été mise en place au sein d'un groupe de sociétés consistant, pour une société A à payer d'importants *management fees* à une société B (500.000 BEF/mois) qui ne disposait d'aucun moyen matériel ou immatériel pour assurer sa mission et qui la sous-traitait auprès d'une troisième société du groupe (société C) pour un montant beaucoup moindre (190.000 BEF/mois), cette troisième société réalisant seule les prestations concernées.

Le but de l'opération était de transférer sur la société B une part des bénéfices de A dans la mesure

5 *Doc. Parl. Sénat*, session 1992-1993, 762/2, p. 36 à 38 et *Doc. Parl. Chambre*, session 1992-1993, 1072-8, p. 99-101.

6 Cass., 4 novembre 2005, *Pas.* 2005, I, n° 567.

7 Cass., 22 novembre 2007, www.juridat.be.

8 Gand, 13 septembre 2005, *F.J.F.* 2006, n° 79.

9 Cass., 22 novembre 2007, www.juridat.be.

10 Sur le problème de la requalification appliquée au mécanisme de la sous-location, voyez C. Lemaire, « Simulation et requalification ritment-elles encore avec sous-location », *Optimum Finance* 2010, n° 13.

où B avait d'importantes charges financières susceptibles d'« éponger » fiscalement les bénéfices qui lui étaient transférés.

Selon l'administration, les sommes versées par A ne pouvaient être considérées comme un paiement de prestations de services qu'à concurrence du montant refacturé par B à C (soit 190.000 BEF /mois). Le surplus des sommes versées à B (soit 310.000 BEF/mois) devait, selon elle, être considéré comme une donation de A à B, non déductible dans le chef de A.

Dans son arrêt du 10 juin 2010¹¹, la Cour de cassation reprend pour elle la motivation de l'arrêt antérieur selon laquelle la requalification opérée ne porte pas atteinte à la réalité juridique ou aux faits constatés puisque la qualification donnée par le contribuable et celle que l'administration lui avait substituée avaient les mêmes conséquences juridiques, à savoir un flux financier de 500.000 BEF par mois dont 190.000 BEF seulement représentaient le coût des prestations réalisées.

Cette position nous paraît critiquable en ce qu'un flux financier n'est pas une « conséquence juridique » d'une opération, pareille conséquence ne se mesurant qu'à l'aune des droits et obligations naissant dans le chef des parties à l'occasion de ces transferts. Or, point n'est besoin d'être grand clerc pour aboutir à la conclusion que si elle est sincère, c'est-à-dire non simulée, une convention de prestations de services n'a évidemment pas les mêmes conséquences juridiques qu'une donation...

La Cour de cassation paraît donc être passée de l'exigence d'effets juridiques similaires à celle d'effets économiques similaires, d'où notre crainte de voir ressurgir la théorie anciennement bannie des réalités économiques.

La lecture approfondie de l'arrêt permet toutefois de se rassurer quelque peu dans la mesure où, une nouvelle fois, la Cour de cassation et la Cour d'appel d'Anvers semblent en réalité avoir, sous couvert de requalification, entendu sanctionner une opération qui avait tout d'une simulation.

Les deux cours ont en effet relevé que :

- les deux contrats de prestations de services avaient été conclus le même jour ;

- les objets sociaux des sociétés B et C étaient identiques ;
- la société B ne disposait d'aucun moyen matériel ou immatériel lui permettant d'exécuter ses prestations ;
- seule la société C prestait effectivement ;
- il existait une relation de groupe entre les différentes sociétés concernées ;
- le « surcoût » payé par A à B ne trouvait aucune contre-prestation réalisée par B ;
- la société B devait être considérée comme une simple personne interposée.

Ce dernier critère est révélateur et d'ailleurs caractéristique de la simulation par interposition de personne, vulgairement désignée comme le recours à un « homme de paille ». En l'espèce, c'est donc en se prévalant d'une simulation et non d'une requalification que l'administration aurait dû agir.

3. But d'éviter l'impôt

Pour pouvoir procéder à une requalification, l'administration doit établir, par toutes voies de droit, que la qualification choisie par les parties l'a été dans le but d'éviter l'impôt.

Les travaux préparatoires indiquent à ce propos que « le choix entre deux voies ouvertes par le droit fiscal lui-même n'est pas (...) critiquable ». « En d'autres termes, même si le contribuable choisit une qualification dans le but de réduire sa charge fiscale, il n'y a pas de « but d'éviter l'impôt » au sens de l'article 344, §^{er}, si le contribuable fait ainsi usage d'une possibilité qui lui est délibérément offerte par la loi fiscale »¹².

L'administration ne pourrait donc, par exemple, remettre en cause l'exonération d'une opération de fusion obtenue en réalisant une opération conforme aux conditions posées par le CIR 1992 lui-même au bénéfice de cette exonération.

4. Absence de besoins légitimes d'ordre économique ou financier

Cette quatrième condition est intimement liée à la troisième. En fait, la requalification ne peut avoir lieu que si l'opération ne poursuit pas d'autre but que fiscal.

11 Cass., 10 juin 2010, disponible sur www.juridat.be.

12 D. Garabedian, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – Un état des lieux », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, Larcier, p. 79.

Si le contribuable trouve au choix de son opération une justification économique ou financière, même accessoire au but fiscal mis en avant par l'administration, il écartera pour cette dernière toute possibilité de requalification. Il n'est en effet pas exigé par le texte que les motifs économiques ou financiers soient les motifs principaux de l'opération. Il est uniquement requis que le contribuable puisse justifier de tels motifs.

IV. Effets de la requalification

Si l'administration satisfait les conditions examinées *supra*, elle est autorisée à taxer l'opération selon la qualification qu'elle a choisie, en lieu et place de celle choisie par les contribuables.

La requalification d'une opération réalisée par un ou plusieurs contribuables n'implique pas l'existence d'une intention frauduleuse dans leur chef. La sincérité de leur opération n'est d'ailleurs pas remise en cause. L'article 344, § 1^{er} se limite à permettre une requalification d'opérations mises en œuvre pour des motifs fiscaux.

Il ne peut en conséquence normalement être fait usage des délais spéciaux d'investigation et d'imposition applicables en cas de fraude¹³ pour rectifier une déclaration fiscale au-delà des délais ordinaires sur la base de l'article 344, § 1^{er} du CIR 1992. Cette position est implicitement confirmée par la Cour de cassation¹⁴ et expressément par l'administration¹⁵.

13 Art. 333, al. 3 et 354, al. 2 CIR 1992.

14 Cass., 11 mai 2006, *F.J.F.*, 2006, n° 257. La cour y indique que le fait de donner une qualification juridique à un acte en vue d'éviter l'impôt n'implique pas de violation de la loi fiscale.

15 Circ. 6 décembre 1993, *Bull. contr.* 1994, n° 735, p. 279.

V. Conclusion

On peut comprendre que des juridictions judiciaires confrontées à des mécanismes artificiellement destructeurs de base imposable tentent de valider la position de l'administration. On peut toutefois regretter qu'elles ne placent pas celle-ci devant ses responsabilités lorsqu'elle a, par erreur de jugement, fait usage d'un mécanisme inapproprié de rectification.

L'hypothèse ayant donné lieu à l'arrêt de cassation du 10 juin 2010 dernier est révélateur de cette attitude selon nous critiquable. En l'espèce, c'était en se prévalant de simulation et non de requalification fondée sur l'article 344, § 1^{er} du CIR 1992 que les autorités fiscales auraient dû agir. L'impôt enrôlé sur la base de requalification devait être mis à néant à défaut de respecter les conditions d'application de ce texte.

Pour cautionner le recours à l'article 344, § 1^{er} du CIR 1992 en pareille hypothèse, la Cour de cassation, tout en réaffirmant l'exigence de respect d'effets juridiques similaires requis par cette disposition, a réduit celle-ci à une peau de chagrin. Elle a, en réalité, fait une interprétation de cette condition, pourtant garante de sécurité juridique, qui pourrait à nouveau bien ouvrir la boîte de Pandore de la théorie des réalités économiques.

Christophe LEMAIRE

Substitut de l'auditeur du travail, Licencié en droit fiscal,

Professeur CBCEC