

L'article 344 § 1 CIR et les effets juridiques d'un acte:

Identité, similitude, similarité ou équipollence ?

Article paru dans la Revue générale de Contentieux fiscal 2006/5, p. 315.

« Il n'y a pas dans le monde deux objets ou deux êtres rigoureusement identiques. » (LEIBNIZ)

1.-

Fortement ébranlée par les arrêts BREPOLS ¹ et AU VIEUX SAINT MARTIN ², respectivement prononcés par la Cour de cassation le 8 juin 1961 puis le 22 mars 1990, l'administration fiscale obtint du législateur qu'il introduise, par la loi du 22 juillet 1993, le premier paragraphe de l'article 344 dans le code des impôts sur les revenus.

Cette disposition s'exprime dans les termes suivants : « *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.* »

Peu de textes ont fait l'objet d'autant de critiques émanant de la doctrine ³, et d'autant de décisions divergentes dans la jurisprudence. Certaines requalifications ont, dans des conditions cependant similaires, tantôt été admises, et tantôt refusées.

La requalification d'un usufruit en contrat de location, pourtant considérée par T. AFSCHRIFT comme l'une des rares hypothèses possibles d'application de l'article 344 § 1 CIR à un acte unique ⁴, a été acceptée par le tribunal de première instance d'Anvers le 15 juin 2005 ⁵. Elle l'avait déjà été par le tribunal de première instance de Bruges ⁶, avant d'être condamnée en termes lapidaires par la cour d'appel de Gand, dans un arrêt du 13 septembre 2005 ⁷, véritable prélude à l'arrêt commenté. L'usufruit et le bail entraînent des droits et devoirs différents, a dit la cour, de sorte qu'en procédant à une requalification de l'un en

¹ Cass. 6.6.1961. Pas. 1961, I, 1082.

² Cass. 22.3.1990. Pas. 1990, I, 853.

³ T. AFSCHRIFT. *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*. Larcier, 2003 ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN. *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*. Bruylant, 2003, p. 79.

⁴ T. AFSCHRIFT. Op. cit., page 382.

⁵ Fiscalnet. ; J. KRAM. *Quel avenir pour l'article 344 § 1 CIR 92 ? Examen de la jurisprudence récente*. Comptabilité et fiscalité pratiques. Juin 2006, p. 209.

⁶ A. CLAES et S. JOURDAIN. *Requalification d'usufruit : un pas trop loin ?* Fiscologue, n° 948, p.4.

⁷ P. BELLEN. *L'administration ne peut donner à l'acte requalifié une qualification qui modifie les effets de l'acte*. Actualités fiscales 2006 n° 3, p. 7. ; G. POPPE. *Ne faut-il pas requalifier l'usufruit en location ?* Fiscalnet. ; X. *Pas de requalification d'un usufruit en location*. Fiscologue, n° 996, p. 1.

l'autre, l'administration a modifié les effets juridiques de l'acte requalifié, ce à quoi ne l'autorise pas l'article 344.

La requalification d'une vente d'actions n'a guère eu plus de succès. Par jugement du 19 octobre 2005, le tribunal de première instance de Hasselt a refusé de suivre l'administration, laquelle avait requalifié en distribution de dividendes une vente d'actions consentie par un contribuable personne physique à une société créée pour les besoins de la cause.⁸ Et, le 23 décembre 2005, le tribunal de première instance de Louvain s'est refusé à cautionner la requalification, en vente directe à une société étrangère, de la vente par un contribuable belge d'une participation majoritaire à la filiale belge d'une société américaine.⁹

Le rachat d'actions propres a, lui aussi, divisé la jurisprudence, avant que ne se prononce la Cour de cassation dans l'arrêt commenté. Le 26 janvier 2005, la cour d'appel de Gand, saisie d'une requalification d'un rachat d'actions propres en une distribution de dividendes, a fait valoir que des conséquences juridiques fondamentalement différentes, tant sur le plan du droit commun que du droit fiscal, étaient attachées aux deux opérations, ce qui interdisait de leur appliquer l'article 344.¹⁰ Le 7 mai 2003, le tribunal de première instance d'Arlon s'était déjà opposé à semblable requalification, mais sa décision avait été réformée par arrêt de la cour d'appel de Liège du 10 septembre 2004, estimant essentiellement que « *le texte de l'article 344 §1 CIR ne prévoit pas l'identité des effets juridiques entre l'opération requalifiée et l'opération présentée au fisc* », de sorte qu'il était loisible à ce dernier de « débaptiser » le rachat d'actions pour en faire un paiement de dividendes¹¹.

Le 5 octobre 2005, la cour d'appel de Liège a maintenu cette opinion, affirmant dans le même arrêt, à trois reprises, que prétendre vouloir respecter les effets juridiques de l'acte initial aurait pour conséquence de vider de toute signification le texte de l'article 344 :

« Qu'il ne peut être affirmé que la requalification visée par l'article 344 CIR suppose que tous les effets juridiques de l'acte initial soient respectés et maintenus ;

***Attendu que si tel était le cas, la disposition anti-abus de droit serait dépourvue de toute portée pratique** alors que son contenu tend à « attacher » des effets juridiques différents à l'opération requalifiée par rapport à celle présentée au fisc ;*

*Attendu que si l'article 344 CIR est susceptible de rendre inopposable une qualification, il vise à y substituer une autre aux effets différents, **sous peine d'enlever toute portée à la disposition adoptée par le législateur** visant à combattre la soustraction à l'impôt ; (...)*

*Qu'en subordonnant l'application de la disposition controversée à l'existence d'une totale identité des conséquences juridiques de l'acte initial et de l'acte, tel que requalifié, la requérante ajoute à la **loi et vide par ailleurs pratiquement de toute substance la disposition légale** ; (...)*

*Que le texte de l'article 344 précité ne prévoit pas l'identité des effets juridiques entre l'opération requalifiée et l'opération présentée au fisc ; »*¹²

⁸ Fiscalnet. ; J. KRAM. Loc. cit., p. 208.

⁹ Fiscalnet. ; J. KRAM. Loc. cit., p. 208.

¹⁰ Fiscalnet. ; J. KRAM. Loc. cit., p. 208. Voir aussi : L. VANHEESWIJCK. *De anti-misbruikbepaling en de inkoop van eigen aandelen*. TFR, 2003, 248. ; C. VANDEVYVER. *Le rachat d'actions propres : les conséquences d'une requalification*. RGF, 2002, p. 195. ; X. HUBAUX. *Le remboursement du capital social aux actionnaires en exécution d'une réduction de capital suivi d'une incorporation des réserves au capital social*. RGF, 1994, p. 353.

¹¹ FJF 2005/228.

¹² Fiscalnet.

2.-

Saisie d'un pourvoi introduit contre l'arrêt prononcé par la cour d'appel de Liège le 10 septembre 2004, la Cour de cassation a, dans l'arrêt commenté, clairement précisé que le respect des effets juridiques de l'acte initial s'imposait sans ambages :

*« Qu'il découle de ce texte (article 344 §1 CIR), comme des travaux préparatoires de la loi du 22 juillet 1993 qui a introduit cette disposition dans le CIR 1992, que seule la qualification d'un acte peut être rendue inopposable à l'administration fiscale et **que celle-ci ne peut, partant, lui donner une autre qualification qu'en respectant les effets juridiques de cet acte** ;*

Attendu que l'arrêt énonce que l'article 344 §1 « ne prévoit pas l'identité des effets juridiques entre l'opération requalifiée et l'opération présentée au fisc » ;

***Qu'en s'abstenant de vérifier si les effets de l'opération nouvellement qualifiée et ceux de l'opération initialement qualifiée étaient similaires, l'arrêt ne justifie pas légalement sa décision de faire application de l'article 344 §1 CIR ;** »¹³*

La doctrine a pu considérer cet arrêt, tantôt comme une épitaphe à l'article 344¹⁴, tantôt comme sonnant le glas, à tout le moins, de la requalification d'actes uniques.¹⁵ Cette décision de la Cour suprême a été saluée comme ayant une portée similaire aux arrêts BREPOLS ou AU VIEUX SAINT MARTIN, en ce qu'elle entrave les tentatives administratives de faire fi de la réalité juridique aux fins d'imposer d'avantage un contribuable.

3.-

L'on a pourtant entendu une voix dissidente.

Dans un commentaire paru dans le Tijdschrift voor Fiscaal Recht¹⁶, Monsieur SPAGNOLI relève une subtile nuance distillée par l'arrêt commenté.

Dans son arrêt du 10 septembre 2004, la cour de Liège avait fait valoir que « *le texte de l'article 344 §1 CIR ne prévoit pas l'**identité** des effets juridiques entre l'opération requalifiée et l'opération présentée au fisc* ». Dans sa conclusion devant la haute Cour, le Ministère public s'était exprimé comme suit : « ... *j'incline à penser que la ratio legis certaine est l'**identité** des effets juridiques.* »¹⁷

Or, en son arrêt commenté, la Cour de cassation, après avoir rappelé qu'une requalification se doit de « respecter les effets juridiques » de l'acte initial, précise ensuite que, si elle casse l'arrêt de la cour d'appel de Liège, c'est au motif que celle-ci s'est abstenue de vérifier si les effets de l'opération nouvellement qualifiée et ceux de l'opération initiale étaient, non pas **identiques**, mais... **similaires**.

¹³ TFR 304, juin 2006, p. 558. FJF 2006/21.

¹⁴ J.-P. BOURS. *Une solide mise au point par la Cour de cassation*. L'Echo du 27.12.2005.

¹⁵ J. KRAM. Loc. cit. p. 205.

¹⁶ K. SPAGNOLI. *Herkwalificatie : hoe ver moet de eerbiedig*

Et l'auteur de ce commentaire de conclure qu'il subsiste donc « *een zeer ruime en vage interpretatiemarge* », et que la sécurité juridique n'en sort guère renforcée.¹⁸

4.-

Si la Cour suprême vient à confirmer la nécessité de procéder à semblable distinction, ceci va susciter dans l'avenir bien des considérations sur les différences pouvant exister entre l'« identité », la « similitude » et la « similarité ».

L'identité est le « *rapport que présentent entre eux deux ou plusieurs êtres ou choses qui ont une similitude parfaite* »¹⁹. La similitude est « *une ressemblance plus ou moins parfaite* », une « *analogie* »²⁰. Et la similarité est une « *ressemblance* », le caractère de ce qui est « *semblable* », c'est-à-dire de ce qui « *se dit des choses qui peuvent, d'une certaine façon, être assimilées les unes aux autres* »²¹. C'est une progression *decrecendo*, sauf à considérer qu'il y a identité entre similitude et similarité... Mais je ne le crois pas. Existe-t-il en langue française de parfaits synonymes ?

Prétendre que les effets juridiques de l'acte original et de l'acte requalifié doivent être *identiques*, n'est-ce pas là priver de tout sens l'article 344 CIR, comme le relève la cour d'appel de Liège dans son arrêt du 5 octobre 2005 ?

Et si, pour cette raison, l'on doit se satisfaire d'un rapport de *similitude*, voire de *similarité*, jusques à quand peut-on prétendre que les effets juridiques de ces deux actes sont *suffisamment semblables* ? Sur quels critères faire reposer la *similarité* requise ?

5.-

Semblable débat, portant sur les distinctions pouvant exister entre « identité », « similitude » et « similarité », n'est pas inédit en droit fiscal.

Il a déjà été suscité par un texte très proche de l'article 344 (surtout depuis l'abrogation du 343) : l'article 342 CIR, mettant à disposition de l'administration la procédure de taxation par comparaison, et s'exprimant dans les termes suivants : « *A défaut d'éléments probants fournis soit par les intéressés, soit par l'administration, les bénéfiques ou profits visés à l'article 23, § 1er, 1° et 2°, sont déterminés, pour chaque contribuable, eu égard aux bénéfiques ou profits normaux d'au moins trois contribuables **semblables** et en tenant compte, suivant le cas, du capital investi, du chiffre d'affaires, du nombre d'ouvriers, de la force motrice utilisée, de la valeur locative des terres exploitées, ainsi que de tous autres renseignements utiles.* »

¹⁸ K. SPAGNOLI. Loc. cit. p. 562.

¹⁹ Larousse. Pour le Robert, « *identique* » « *se dit d'objets ou d'êtres parfaitement semblables, tout en restant distincts (idem, nec unum)* ». Il ajoute : « *Cette acception, aujourd'hui la plus courante, représente une sorte de superlatif de semblable ou de pareil.* »

²⁰ Idem. Pour le Robert : « *Relation unissant deux choses exactement semblables.* »

²¹ Idem. Pour le Robert : « *Qui est à peu près de même nature, de même ordre.* »

L'on comprend qu'une « identité » ne puisse être requise entre les points de comparaison retenus et le contribuable à imposer : l'on imagine mal deux entreprises identiques, et a fortiori quatre. Il suffit donc qu'il y ait « similitude », sinon « similarité ».

Une importante jurisprudence s'est penchée sur la question. Consciente du problème, l'administration lui a consacré une circulaire, où l'on peut notamment lire ceci²²:

« *Quand y-a-t-il similitude ?*

A ce sujet, il a été jugé que :

*-pour qu'il y ait similitude, il suffit qu'il y ait **analogie, comparaison possible à certains points de vue et sous certains aspects**, la loi n'exigeant pas une identité d'exploitation (Liège, 8.7.1953, Engelmann, B.297, p. 436) ;*

*-la loi n'exige pas une similitude absolue qui, dans la pratique, n'existe pour ainsi dire jamais ; qu'il suffit de comparer les revenus déclarés avec ceux de contribuables exerçant une profession **du même genre** et de maintenir la proportion entre l'importance des revenus mis en regard et celle des éléments de comparaison retenus (Bruxelles, 4.1.1954, Szezucki, B.303, p.223 ; Liège, 13.7.1954, Lhermitte, B.308, p.414 ; Cass., 5.6.1962, Bourgeois, B.395, p.626) ;*

-la loi impose la comparaison avec des entreprises similaires non avec des entreprises exploitées dans des circonstances similaires (sic), tout en prescrivant de tenir compte « suivant le cas » des particularités visées à l'article (342) CIR (...) ;

*-l'article (342) CIR n'impose pas la comparaison avec des entreprises exploitant dans les mêmes conditions, mais bien la comparaison avec des contribuables **similaires pouvant exploiter de diverses manières** (...)* ;

*-pour que l'article (342) CIR soit légalement appliqué, il suffit que la comparaison soit faite avec des contribuables qui exploitent des entreprises **du même genre, offrant des points de similitude suffisants** (Cass., 13.1.1959, Vercammen, B.351, p.125 – 29.10.1963, Deltour, B.414, p.2368 – 15.9.1964, André-Delsemme, B.421, p.1394) ;*

*-la loi prévoit la comparaison avec les revenus normaux de contribuables similaires et, non nécessairement avec ceux de contribuables se trouvant dans des conditions identiques ; pour déterminer la base imposable par application de l'article (342) CIR, il échet de **laisser une certaine liberté d'appréciation**, les bénéfiques de redevables similaires contenant nécessairement des éléments qui se différencient de ceux du contribuable (...)* ;

*-la détermination de la base imposable conformément à l'article (342) CIR, implique **une certaine latitude, les bénéfiques de contribuables similaires présentant nécessairement des différences**. Cet article prescrit la comparaison avec des entreprises similaires et non avec des entreprises exploitées dans des circonstances identiques (...).* »

6.-

L'on peut évidemment songer à transposer, à la matière de la requalification, une partie des enseignements recueillis à la lumière de la jurisprudence consacrée à la taxation par comparaison.

Ainsi, les effets juridiques des deux actes devraient-ils être, non identiques, mais « du même genre », « offrant des points de similitude suffisants », une « certaine liberté

²² Circ. 16.12.1983, n° Ci.RH. 84/346.127. BCD 624/1.84, p.87.

d'appréciation » (bref une « certaine latitude ») devant être laissée aux cours et tribunaux, tant il est vrai (?) que ces effets juridiques « présentent nécessairement des différences ».

Espérons que ceci n'amènera pas la jurisprudence à se rallier à un autre concept encore, dont usent certaines branches du droit, utilisant pour ce faire un terme issu du vieux français : l' *équipollence*.²³ Il s'agit là du quatrième stade dans la gradation *decrescendo* ci-dessus décrite: identité, similitude, similarité... *équipollence*.

Ce terme est utilisé en droit civil (l' « *équipollence* à partage ») et en droit social (l' « *équipollence* à rupture »). L' *équipollence*, c'est l' « équivalence », en géométrie ou en droit. Mais, en cette dernière hypothèse, à quel niveau ? Tout acte à titre onéreux entre indivisaires ayant pour objet de faire cesser l'indivision est un acte « *équipollent* à partage », parce qu'il produit des effets *identiques*. Toute modification unilatérale d'un élément essentiel d'un contrat de travail est un acte « *équipollent* à rupture », parce que, l'économie du contrat étant bouleversée, le travailleur se trouve dans une situation *similaire* au licenciement. Difficile de trouver appui dans cette théorie, sauf à lui conférer une acception neuve.

7.-

L'on ne peut toutefois manquer d'observer que l'article 342 CIR fait expressément usage de l'adjectif « *similaire* », auquel ne se réfère pas l'article 344. Par ailleurs, la procédure de taxation par comparaison est de moins en moins fréquemment utilisée aujourd'hui, en raison précisément des problèmes que pose cette exigence de similarité. Et enfin, s'il faut bien admettre que deux personnes, physiques ou morales, ne sont jamais identiques (nous sommes dans le fait), faut-il nécessairement considérer que deux actes juridiques différemment qualifiés ne puissent pas l'être en leurs effets ? Nous sommes ici dans le droit, qui est une construction de l'esprit, un artifice, un artefact, et l'on peut concevoir des actes juridiques distincts aux effets identiques. T. AFSCHRIFT et J. KIRKPATRICK citent l'exemple du contrat par lequel le propriétaire d'un bois sur pied autorise une autre personne à l'exploiter à son profit moyennant redevance : vente de biens meubles par anticipation ou location de sol.²⁴

L'on ne voit donc pas pourquoi l'on exclurait l'identité (en tout cas l'identité des effets) au profit de la similitude, sous le prétendu prétexte d'enlever à l'article 344 une grande partie de sa portée.

La Cour de cassation a, dans l'arrêt commenté, utilisé sans malice le mot « *similaire* ». Un acte ne souffre d'une requalification que pour autant que l'administration en respecte les effets : ils doivent être « les mêmes ».

8.-

L'on conclura donc cette étude par les quelques considérations qui suivent.

Contrairement à ce qu'a affirmé la cour d'appel de Liège, l'administration, faisant usage des possibilités de requalification que lui consent l'article 344 § 1 CIR, doit « *respecter* » les effets juridiques de l'acte initial.

²³ Du verbe, désuet, « *équipoller* », c'est-à-dire « équivaloir ».

²⁴ T. AFSCHRIFT. Op. cit. p. 219. ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN. Op. cit. p. 58.

Jusqu'où doit aller ce respect ? Jusqu'à veiller à l'identité des effets, souhaitons-le. A défaut, jusqu'à veiller à « *vérifier si les effets de l'opération nouvellement qualifiée et ceux de l'opération initialement qualifiée étaient similaires* ». Mais que faut-il entendre par « similarité » ? Une nouvelle forme d' « équipollence » ? Quelle marge d'appréciation ce terme laisse-t-il ? Peut-on, par exemple, substituer un droit de créance à un droit réel ?

Et, en définitive, ces querelles, risquant de devenir byzantines, ne vont-elles pas provoquer l'obsolescence de l'article 344, ainsi qu'il en fut pour le 342 ?

Serait-ce une perte ? L'article 344 § 1 CIR mérite-t-il plus d'estime que l'article 342, ces deux dispositions si proches étant, l'une et l'autre, savoureusement absconses ?

Jean-Pierre BOURS

344 CIR
11/01/2009