# Cour de cassation: Arrêt du 18 décembre 2009 (Belgique). RG F.08.0072.F

* Date : 18-12-2009
* Langue : Français
* Section : Jurisprudence
* Source : Justel F-20091218-7
* Numéro de rôle : F.08.0072.F

N° F.08.0072.F

1. L. P. et

2. G. B.,

demandeurs en cassation,

représentés par Maître Pierre Van Ommeslaghe, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, avenue Louise, 106, où il est fait élection de domicile,

contre

ETAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12,

défendeur en cassation,

représenté par Maître François T'Kint, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Charleroi, rue de l'Athénée, 9, où il est fait élection de domicile.

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt rendu le 18 avril 2008 par la cour d'appel de Mons.

Le conseiller Martine Regout a fait rapport.

L'avocat général André Henkes a conclu.

II. Les moyens de cassation

Les demandeurs présentent cinq moyens libellés dans les termes suivants :

Premier moyen

Disposition légale violée

 Article 149 de la Constitution

Décisions et motifs critiqués

Après avoir décidé que « la situation ainsi créée par le [premier demandeur] ne correspond nullement à la réalité et [qu'] il y a dès lors lieu de considérer que le contrat de location de clientèle est simulé dans la mesure où le paiement des loyers a une autre cause, à savoir l'intention d'octroyer à l'intéressé une rémunération déguisée », que « les cotisations relatives aux exercices d'imposition 1994 et 1995 ne sont pas prescrites » et qu' « en posant des actes de nature à disqualifier ses revenus professionnels en revenus mobiliers, le [demandeur] a incontestablement agi dans une intention frauduleuse dans le but d'éluder l'impôt, ce qui justifie l'application de l'accroissement de 50 p.c. retenu par l'administration en application des articles 444 du Code des impôts sur les revenus 1992 et 226 de l'arrêté d'exécution du Code des impôts sur les revenus », l'arrêt « déclare [l'appel formé par les demandeurs] partiellement fondé et confirme le jugement entrepris sous l'émendation que les accroissements d'impôts relatifs à la cotisation litigieuse de l'exercice d'imposition 1998 sont réduits à 50 p.c. ».

Griefs

Les demandeurs faisaient valoir en conclusions que le jugement rendu en première instance devait être réformé car le tribunal avait méconnu les droits de la défense.

Notamment les demandeurs soutenaient :

« Qu'après avoir sollicité et obtenu fixation sur la base des dispositions de l'article 751 du Code judiciaire pour l'audience du 14 mars 2002 à 14 heures devant la chambre des recours fiscaux du tribunal de première instance de Mons, les [demandeurs] ont reçu les conclusions rédigées par [le défendeur] et déposées au greffe fiscal du tribunal de Mons le 30 janvier 2002 ;

Que les [demandeurs] ont alors adressé par la voie de leur conseil, en date du 12 février 2002, une lettre sollicitant le renvoi au rôle du dossier pour leur permettre de rédiger des conclusions en réponse aux conclusions prises par [le défendeur];

Que sans tenir compte de la correspondance du 12 février 2002, et en violation du principe général du droit relatif au respect des droits de la défense, le tribunal de première instance de Mons a pris la cause en délibéré à l'audience du 14 mars 2002 à laquelle elle avait été fixée sur pied de l'article 751 du Code judiciaire sans que les [demandeurs] aient eu l'occasion de développer leurs arguments de fait et de droit et nonobstant leur demande, clairement exprimée, de renvoi au rôle conformément aux dispositions de l'article 751 du Code judiciaire ;

Qu'en ce qu'il viole le principe général relatif au respect des droits de la défense, le jugement entrepris doit être réformé ».

Par aucun de ses motifs, l'arrêt ne répond aux conclusions des demandeurs sur ce point.

Par conséquent, l'arrêt n'est pas régulièrement motivé et viole l'article 149 de la Constitution.

Deuxième moyen

Dispositions légales violées

- articles 1134, 1165, 1321 et 1353 du Code civil ;

- principe général du droit relatif à l'opposabilité aux tiers des effets que les actes et conventions non simulés ont sur le patrimoine de leurs auteurs, que l'on déduit de l'article 1165 du Code civil .

Décisions et motifs critiqués

L'arrêt décide que « la situation ainsi créée par le [demandeur] ne correspond nullement à la réalité et il y a dès lors lieu de considérer que le contrat de location de clientèle est simulé dans la mesure où le paiement des loyers a une autre cause, à savoir l'intention d'octroyer à l'intéressé une rémunération déguisée » et en conséquence confirme sur ce point le jugement entrepris, par les motifs que :

« Selon la théorie classique du droit civil, il y a simulation lorsque les parties font un acte apparent dont elles conviennent de modifier ou de détruire les effets par une autre convention demeurée secrète » (De Page, H., Traité élémentaire de droit civil belge, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1948, 2e édition revue, complétée et corrigée, p. 585, n ° 618) ;

Que, selon la Cour de cassation, il n'y a pas 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 la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale et mêmes si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale (Cass., 6 juin 1961, Pas., 1961, I, 1082, et les notes ; Cass., 22 mars 1990, Pas., 1990, I, 853) ;

Qu'il convient de vérifier si les parties ont accepté toutes les conséquences juridiques des conventions qu'elles ont passées et si les accords apparemment conclus correspondent bien aux accords réellement conclus ;

Qu'il résulte de la comparaison des chiffres et de la qualification des revenus déclarés avant et après l'entrée en vigueur de la convention du 1er août 1993 que l'intention réelle des parties en concluant le contrat de location de clientèle a été de permettre la disqualification des revenus professionnels perçus par le [premier demandeur] en revenus mobiliers ;

Que l'exploitation de la clientèle a cependant été poursuivie de la même manière par [le premier demandeur] avant et après la convention de location vu notamment le lien existant entre le [demandeur] et la société créée par lui (voir à cet égard : Anvers, 22 mai 2001, commenté par le Fiscologue, n° 805, 22 juin 2001, p. 4) ;

Que, nonobstant la convention de location, le [premier demandeur] a conservé personnellement l'usage et la jouissance complets de sa clientèle ;

Que la tâche réservée à la s.p.r.l. CM Lara pouvait consister dans la gestion et l'administration de l'activité médicale, à l'exclusion de toute renonciation à l'exercice de la profession de médecin en nom propre (l'article 7 de la convention litigieuse est illicite) ;

Que les loyers représentent clairement la rémunération du travail du [demandeur] au profit de la société et doivent dès lors être considérés et imposés comme des revenus professionnels d'associé actif ;

Qu'il ressort du compte de résultat des comptes annuels de la s.p.r.l. CM Lara et plus particulièrement des comptes 700001 et 610051 que les redevances de location versées au [demandeur] entre 1993 et 1997 représentent approximativement 40 p.c. des honoraires perçus par la société sur la base des consultations [du demandeur] ;

Qu'à juste titre, il a été jugé par le tribunal de première instance de Mons qu'un contrat de location de patientèle conclu entre deux agents économiques juridiquement et économiquement indépendants n'aurait jamais prévu le versement d'une redevance locative annuelle égale à environ 40 p.c. des honoraires perçus par la société (Civ. Mons, 7 novembre 2001, J.L.M.B., 2002, p. 965) ;

Qu'en conséquence, la situation ainsi créée par le [demandeur] ne correspond nullement à la réalité et [qu'] il y a dès lors lieu de considérer que le contrat de location de clientèle est simulé dans la mesure où le paiement des loyers a une autre cause, à savoir l'intention d'octroyer à l'intéressé une rémunération déguisée ».

Griefs

La cour d'appel n'a pas pu légalement déduire des constatations de l'arrêt que la convention de location de clientèle du 1er août 1993 était entachée de simulation commise en vue d'éluder un impôt légalement dû et, partant, aurait constitué une fraude fiscale en sorte que le défendeur serait en droit de considérer que la convention litigieuse n'a pas été conclue et que les revenus versés par la société CM Lara au premier demandeur constituent des revenus professionnels et non des revenus de biens mobiliers.

Il n'y a en effet 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 la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale et mêmes si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale.

En l'espèce, les constatations de l'arrêt ne permettaient pas à la cour d'appel de considérer que les parties à la convention litigieuse n'auraient pas accepté toutes les conséquences de cet acte. La cour d'appel a considéré que la comparaison des chiffres et de la qualification des revenus déclarés avant et après l'entrée en vigueur de la convention litigieuse établit que l'intention réelle des parties était de permettre la disqualification des revenus professionnels du demandeur en revenus de biens mobiliers. La cour d'appel n'a toutefois pas pu déduire légalement l'existence d'une simulation prohibée de cette constatation puisqu'il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc ni, partant, fraude fiscale, lorsque les parties établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale. La simple constatation que les parties à une convention avaient pour intention - ou même pour seule intention - de réduire la charge fiscale ne permet donc pas de conclure à l'existence d'une simulation prohibée.

La cour d'appel a considéré qu'après que le demandeur a conclu la convention litigieuse, l'exploitation de la clientèle aurait été poursuivie de la même manière par le demandeur de sorte que ce dernier aurait conservé l'usage et la jouissance de sa clientèle. La cour d'appel ayant constaté par ailleurs que le demandeur était associé actif de la société CM Lara, elle n'a pu légalement déduire du fait que la prise en charge des patients du demandeur s'était poursuivie de la même manière après la conclusion de la convention litigieuse que les parties à cette convention n'en auraient pas respecté toutes les conséquences.

La cour d'appel a considéré que « la tâche réservée à la s.p.r.l. CM Lara pouvait consister dans la gestion et l'administration de l'activité médicale, à l'exclusion de toute renonciation à l'exercice de la profession de médecin en nom propre ». La formulation à laquelle la cour d'appel a eu recours exclut toute certitude quant à la répartition des tâches entre la société CM Lara et le demandeur.

La cour d'appel n'a pu déduire de cette simple hypothèse que les parties à la convention du 1er août 1993 n'ont pas respecté toutes les conséquences juridiques de cette convention.

La cour d'appel a considéré que les redevances perçues par le demandeur entre 1993 et 1997 correspondent à 40 p.c. des honoraires perçus par la société CM Lara sur la base des consultations du demandeur alors qu'« un contrat de location de patientèle conclu entre deux agents économiques juridiquement et économiquement indépendants n'aurait jamais prévu le versement d'une redevance locative annuelle égale à environ 40 p.c. des honoraires perçus par la société ». Il ne ressort nullement de cette constatation relative aux redevances effectivement payées par la société CM Lara au demandeur que les parties à la convention litigieuse n'auraient pas respecté toutes les conséquences de cette convention. La cour d'appel n'a donc pas pu légalement déduire de cette constatation l'existence d'une simulation prohibée.

La cour d'appel a considéré enfin que la simulation découle de la cause du paiement des loyers, à savoir l'intention d'octroyer au demandeur une rémunération déguisée. Il n'y a toutefois ni simulation prohibée à l'égard du fisc ni, partant, fraude fiscale, lorsque les parties établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale. La simple constatation que les parties à une convention avaient pour seule intention de réduire la charge fiscale ne permet donc pas de déduire que les parties à la convention n'ont pas respecté toutes les conséquences de leur acte.

En considérant la convention de location de clientèle du 1er août 1993 comme simulée sur la base de ces constatations et sur le fondement de ces motifs, l'arrêt viole dès lors la notion légale de simulation et, par conséquent, l'article 1321 du Code civil, ainsi que le principe général du droit relatif à l'opposabilité aux tiers des effets que les actes et conventions non simulés ont sur le patrimoine de leurs auteurs et l'article 1165 du Code civil dont se déduit ledit principe général. Aucun autre motif de l'arrêt ne permet de justifier les considérations qu'il formule sur l'existence d'une simulation en l'espèce.

En considérant que la convention litigieuse est entièrement simulée, l'arrêt méconnaît en outre la force obligatoire de cette convention et viole partant l'article 1134 du Code civil.

Enfin, en tant que l'arrêt déduit l'existence d'une simulation des constatations rappelées ci-dessus, il déduit des faits constatés des conséquences sans aucun lien avec eux ou qui ne sont susceptibles, sur leur fondement, d'aucune justification de sorte qu'il viole l'article 1353 du Code civil.

Troisième moyen

Disposition légale violée

Article 149 de la Constitution

Décisions et motifs critiqués

Après avoir constaté qu' « il ressort des pièces produites par les parties et de leurs explications qu'à dater de la convention du 1er août 1993, les actes posés par [le demandeur] à l'égard de la clientèle l'étaient en qualité d'associé actif de la s.p.r.l. Cabinet médical des docteurs L. et R. (en abrégé CM Lara) et les honoraires relatifs à ces prestations de soins étaient recueillis par celle-ci et taxés dans son chef à l'impôt des sociétés », l'arrêt, confirmant le jugement entrepris sous l'émendation que les accroissements d'impôts relatifs à la cotisation litigieuse de l'exercice d'imposition 1998 sont réduits à 50 p.c., décide que « la situation ainsi créée par le [demandeur] ne correspond nullement à la réalité et [qu']il y a dès lors lieu de considérer que le contrat de location de clientèle est simulé dans la mesure où le paiement des loyers a une autre cause, à savoir l'intention d'octroyer à l'intéressé une rémunération déguisée ».

L'arrêt fonde cette décision notamment sur les motifs suivants :

« Que l'exploitation de la clientèle a cependant été poursuivie de la même manière par [le demandeur] avant et après la convention de location vu notamment le lien existant entre le [demandeur] et la société créée par lui (voir à cet égard : Anvers, 22 mai 2001, commenté par le Fiscologue, n ° 805, 22 juin 2001, p. 4) ;

Que, nonobstant la convention de location, le [demandeur] a conservé personnellement l'usage et la jouissance complets de sa clientèle ».

Griefs

Après avoir constaté qu'à la suite de la conclusion de la convention de location de clientèle du 1er août 1993, tous les actes accomplis par le demandeur à l'égard de la clientèle louée à la société CM Lara l'ont désormais été en sa qualité d'associé actif de cette société et non plus à titre personnel et que tous les honoraires générés par les prestations du demandeur ont été recueillis par la société CM Lara, l'arrêt décide néanmoins que la convention de location de clientèle est entachée de simulation aux motifs que « l'exploitation de la clientèle a cependant été poursuivie de la même manière par [le demandeur] avant et après la convention de location » et que « le [demandeur] a conservé personnellement l'usage et la jouissance complets de sa clientèle ».

Ces motifs sont en contradiction avec les constatations de l'arrêt selon lesquelles, après la conclusion de la convention de location de clientèle du 1er août 1993, le demandeur n'a plus presté de soins auprès de sa clientèle qu'en qualité d'associé actif de la société CM Lara et non plus à titre personnel et que tous les honoraires relatifs aux soins prestés par le demandeur étaient perçus par la société CM Lara.

Cette contradiction équivaut à l'absence de motifs.

L'arrêt viole par conséquent l'article 149 de la Constitution.

Quatrième moyen

Disposition légale violée

Article 354 du Code des impôts sur les revenus 1992

Décisions et motifs critiqués

L'arrêt décide « que les cotisations relatives aux exercices d'imposition 1994 et 1995 ne sont pas prescrites » et en conséquence confirme sur ce point le jugement entrepris, par les motifs que

« [Les demandeurs] avancent que les cotisations litigieuses relatives aux exercices d'imposition 1994 et 1995 n'ont pas été enrôlées légalement sur la base de l'article 354, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, à défaut de démonstration par l'administration d'une infraction à ce code ou à ses arrêtés d'exécution commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire ;

Que, selon eux, ils se sont limités à déclarer à l'administration fiscale les revenus qu'ils avaient réellement perçus et qui leur avaient été versés durant les exercices d'imposition litigieux par la s.p.r.l. CM Lara en exécution d'une convention de location de patientèle librement négociée ;

Que le seul fait pour l'administration fiscale de ne pas partager l'analyse fiscale qui découle de cette opération en substituant aux revenus régulièrement déclarés une autre qualification juridique que celle adoptée par les [demandeurs] n'établit en aucune manière, selon eux, l'intention frauduleuse préalable indispensable au recours par l'administration fiscale du délai extraordinaire de rectification visé à l'article 354, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

Que l'intention frauduleuse visée à l'article 354, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 suppose une intention délictueuse suffisamment démontrée dans un but manifeste d'éluder la perception exacte de l'impôt ;

Qu'il appartient à l'administration fiscale de démontrer qu'en commettant une infraction à la législation en matière d'impôts sur les revenus, le contribuable a agi à dessein de nuire ou dans une intention frauduleuse, notamment qu'il a commis l'infraction constatée dans le but de se procurer ou de procurer à autrui un avantage illicite au détriment du Trésor public ;

Qu'il ne peut en effet être déduit du fait que l'on désire cacher aux tiers une situation réelle que la simulation est toujours frauduleuse, inspirée d'un désir de tromper et partant de nuire (voir sur l'ensemble du sujet De Page H., Traité élémentaire de droit civil belge, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1948, 2e édition, complétée et corrigée, p. 588, nos 622 et 623) ;

Qu'en droit civil, on peut simuler sans intention frauduleuse, par exemple pour ne pas éveiller des discussions ou des jalousies (voir René Dekkers, Précis de droit civil belge, Bruxelles, Bruylant, 1955, t. II, Livre IV. Les obligations, p. 94, n ° 163) ;

Que, cependant, la simulation cesse d'être licite lorsqu'elle est ourdie en vue d'éluder l'application de dispositions légales d'ordre public ou impératives qui eussent dû régir le rapport juridique réel ou lorsqu'elle a pour objet de frauder les droits des tiers, comme le fisc, ce qui est le cas en l'espèce (voir Civ. Mons, 5 octobre 1988, J.T., 1989, p. 442 ; S. Stijns, D. Van Gerven et P. Wéry, Chronique de jurisprudence : les obligations - les sources (1985-1995), J.T., 1996, p. 752, n ° 181) ;

Que la conclusion de la convention de patientèle du 2 août 1993 comporte une altération de la vérité commise sciemment avant de faire une fausse déclaration fiscale (voir J. Kirkpatrick, « Le régime fiscal des sociétés en Belgique », 2e éd., Bruxelles, Bruylant, 1995, p. 35) ;

Qu'en l'espèce, la fraude fiscale se confond avec la simulation qui porte sur la cause du paiement du loyer et, partant, sur la qualification de l'acte juridique opposé au fisc de sorte que l'article 354, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 pouvait justifier l'enrôlement des cotisations relatives aux exercices d'imposition dans le délai supplémentaire de deux ans ;

Que, contrairement à ce que soutiennent les [demandeurs], la substitution par l'administration de la qualification juridique de revenus déclarés par un contribuable ouvre le droit d'établir l'impôt dans le délai extraordinaire de cinq ans lorsque ce changement de qualification procède de l'écartement d'un acte apparent comportant une simulation ;

Que, dans ce cas particulier, la simulation est en effet illicite puisqu'elle tend à éluder l'application de dispositions fiscales d'ordre public qui eussent dû régir le rapport juridique réel ou qu'elle a pour objet de frauder les droits du fisc, ce qui implique la commission d'une infraction à la législation fiscale dans une intention frauduleuse ;

Que cette solution est d'ailleurs conforme à la jurisprudence de la Cour de cassation qui considère que la simulation n'est pas autorisée en matière fiscale à peine de constituer une fraude fiscale : ‘ 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 la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale' (Cass., 6 juin 1961, Pas., 1961, I, 1082, en cause Brepols / Etat belge) ;

Qu'il s'ensuit que les cotisations relatives aux exercices d'imposition 1994 et 1995 ne sont pas prescrites ».

Griefs

L'arrêt décide à tort que la convention de location de clientèle du 1er août 1993 était entachée de simulation pour les motifs invoqués dans les premier, deuxième et troisième moyens.

Par voie de conséquence, en considérant que les cotisations litigieuses relatives aux exercices d'imposition 1994 et 1995 pouvaient être enrôlées dans le délai de cinq ans prévu par l'article 354, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 en cas d'infraction aux dispositions de ce code ou de ses arrêtés d'exécution commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, l'arrêt viole ledit article.

Cinquième moyen

Dispositions légales violées

- article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

- article 226 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992.

Décisions et motifs critiqués

L'arrêt décide que :

« En posant des actes de nature à disqualifier ses revenus professionnels en revenus mobiliers, le [demandeur] a incontestablement agi dans une intention frauduleuse dans le but d'éluder l'impôt, ce qui justifie l'application de l'accroissement de 50 p.c. retenu par l'administration en application des articles 444 du Code des impôts sur les revenus 1992 et 226 de l'arrêté d'exécution du Code des impôts sur les revenus » et, en conséquence, « confirme le jugement entrepris sous l'émendation que les accroissements d'impôts relatifs à la cotisation litigieuse de l'exercice d'imposition 1998 sont réduits à 50 p.c. », par les motifs que :

« En posant des actes de nature à disqualifier ses revenus professionnels en revenus mobiliers, le [demandeur] a incontestablement agi dans une intention frauduleuse dans le but d'éluder l'impôt, ce qui justifie l'application de l'accroissement de 50 p.c. retenu par l'administration en application des articles 444 du Code des impôts sur les revenus 1992 et 226 de l'arrêté d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

Que pareille altération de la vérité, se présentant à un stade antérieur aux rapports avec le fisc, dans la convention de location de patientèle, constitue une fraude aggravée - car [elle] comporte un faux intellectuel - qui doit être sanctionnée d'une peine plus sévère que la fraude simple (J. Kirkpatrick, « Le régime fiscal des sociétés en Belgique », 2e éd., Bruxelles, Bruylant, 1995, p. 37, n° 1.16) ;

Qu'il ne s'agit pas en l'espèce d'une divergence de vues sur une question de principe relativement à l'application d'une disposition du Code des impôts sur les revenus 1992 ;

Qu'en appliquant un accroissement d'impôt de 100 p.c. des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés de l'exercice d'imposition 1998, l'administration fiscale a violé le principe de proportionnalité ;

Que les accroissements d'impôts appliqués lors du calcul de la cotisation litigieuse relative à l'exercice d'imposition 1998 doivent être réduits à 50 p.c. ».

Griefs

L'arrêt décide à tort que la convention de location de clientèle du 1er août 1993 était entachée de simulation pour les motifs invoqués dans les premier, deuxième et troisième moyens.

Par voie de conséquence, en considérant qu'il y avait lieu de majorer les impôts dus sur la portion des revenus non déclarés d'un accroissement d'impôt de 50 p.c. par application des règles prévues par les articles 444 du Code des impôts sur les revenus 1992 et 226 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 en cas de déclaration incomplète ou inexacte avec intention d'éluder l'impôt, l'arrêt viole lesdits articles.

III. La décision de la Cour

Sur le premier moyen :

L'arrêt, qui confirme le jugement dont appel sur la base de motifs propres, ne s'approprie pas la nullité éventuelle de ce jugement.

Il n'était pas tenu, dès lors, de répondre au moyen des demandeurs soutenant que le premier juge avait violé leurs droits de défense.

Le moyen ne peut être accueilli.

Sur le deuxième moyen :

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.

L'arrêt considère que « l'exploitation de la clientèle a [...] été poursuivie de la même manière par [le demandeur] avant et après la convention de location », que, « nonobstant la convention de location, [le demandeur] a conservé personnellement l'usage et la jouissance complets de sa clientèle », que « la tâche réservée à la s.p.r.l. CM Lara pouvait consister dans la gestion et l'administration de l'activité médicale, à l'exclusion de toute renonciation à l'exercice de la profession de médecin en nom propre » et que « les loyers représentent clairement la rémunération du travail du [demandeur] au profit de la société ».

Sur la base de ces considérations d'où il ressort que l'activité médicale a continué à être exercée par le seul demandeur après la convention de location de clientèle, l'arrêt a pu décider, sans violer les articles 1321 et 1353 du Code civil, que les parties à cette convention n'en ont pas accepté toutes les conséquences et que, dès lors, cet acte est simulé.

Dès lors qu'il tient légalement cette convention pour simulée, il n'en méconnaît pas la force obligatoire en écartant son application.

Le moyen ne peut être accueilli.

Sur le troisième moyen :

Il n'est pas contradictoire de considérer, d'une part, que,

« l'exploitation de la clientèle a cependant été poursuivie de la même manière par [le demandeur] avant et après la convention de location » et que, « nonobstant la convention de location, le [demandeur] a conservé personnellement l'usage et la jouissance complète de sa clientèle » et, d'autre part, que les actes d'exploitation de la clientèle ainsi accomplis par le demandeur l'étaient en qualité d'associé actif de la société CM Lara et que les honoraires relatifs à ces prestations de soins étaient recueillis par celle-ci et taxés dans son chef à l'impôt des sociétés.

Le moyen manque en fait.

Sur les quatrième et cinquième moyens :

Les moyens, qui sont tout entiers déduits des griefs vainement allégués par les demandeurs dans les deuxième et troisième moyens, sont irrecevables.

Par ces motifs,

La Cour

Rejette le pourvoi ;

Condamne les demandeurs aux dépens.

Les dépens taxés à la somme de quatre cent huit euros quatre-vingt-un centimes envers les parties demanderesses et à la somme de septante-neuf euros trente-six centimes envers la partie défenderesse.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Paul Mathieu, les conseillers Didier Batselé, Albert Fettweis, Sylviane Velu et Martine Regout, et prononcé en audience publique du dix-huit décembre deux mille neuf par le président de section Paul Mathieu, en présence de l'avocat général André Henkes, avec l'assistance du greffier Patricia De Wadripont.