
Premières applications judiciaires de l'article 344, § 1er, C.I.R. : questions choisies

Auteur : Seutin, David

Promoteur(s) : Nollet, Aymeric

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master en droit à finalité spécialisée en droit des affaires (aspects belges, européens et internationaux)

Année académique : 2020-2021

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/11912>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

**Premières applications judiciaires de
l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. : questions choisies**

David SEUTIN

Travail de fin d'études

Master en droit à finalité spécialisée en droit des affaires

Année académique 2020-2021

Recherche menée sous la direction de :

Monsieur Aymeric NOLLET

Chargé de cours

RESUME

La loi-programme du 29 mars 2012 a modifié l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. après que la Cour de cassation, dans un arrêt du 4 novembre 2005, l'ait rendu inefficace en le vidant quasiment de sa substance.

En tant que restriction au principe du libre choix de la voie la moins imposée, consacré à plusieurs reprises par la Cour de cassation, il est nécessaire de délimiter les contours de cette mesure générale anti-abus en matière d'impôts sur les revenus.

Ainsi, nous retracerons un bref historique de la question de l'inopposabilité au fisc des actes juridiques du contribuable en droit belge afin de situer la nouvelle version de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. par rapport aux célèbres arrêts *Brepols* et *Au Vieux Saint-Martin* de la Cour de cassation et par contraste avec la version de 1993 de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. telle qu'interprétée strictement par la Cour de cassation dans l'arrêt précité.

Ensuite, l'étude présentera théoriquement la nouvelle mouture de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. et de chacune de ses composantes : la définition de l'abus et ses deux variantes, ses éléments constitutifs, la contre-preuve du contribuable et le redressement l'abus fiscal.

La troisième partie du travail portera sur quatre problématiques choisies apparues devant les cours et tribunaux, que nous confronterons à l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 30 octobre 2013, seule interprétation d'autorité en la matière, et, le cas échéant, à la doctrine et aux principes généraux de droit fiscal.

Les critères de sélection de ces problématiques sont de deux ordres.

Tantôt d'ordre *quantitatif*, en raison de leur caractère récurrent dans le cadre du contentieux judiciaire et, parfois, de la difficulté qu'ont les juges à l'appréhender, tantôt d'ordre *qualitatif*, en ce sens que nous estimons que la réponse qui leur est donnée détermine l'interprétation et l'application de la disposition anti-abus à l'avenir.

A l'issue de cette étude, illustrée tant par des cas pratiques issus de la jurisprudence que par les controverses doctrinales, nous constaterons que la Belgique est à la croisée des chemins et que deux tendances se font face en matière de lutte contre l'évasion fiscale : efficacité maximale qui ouvre la porte vers un certain arbitraire *versus* principe de légalité trop strict qui aboutit à une inefficacité de la mesure.

Entre ceux deux tendances, nous formulerons certaines propositions afin d'éviter les mêmes écueils que ceux rencontrés par la première mesure anti-abus.

TABLE DES MATIERES

Introduction.....	4
A.- Bref historique du principe de la licéité du choix de la voie la moins imposée.....	5
1) Opposabilité au fisc des actes non simulés.....	5
2) Première version de la mesure générale anti-abus	7
B.- La nouvelle mesure générale anti-abus	9
1) Définition de l'abus fiscal et ses deux variantes	10
2) Les éléments constitutifs de l'abus fiscal	11
a) L'élément objectif ou la contrariété avec les objectifs d'une disposition du C.I.R. ou de ses arrêtés d'exécution	11
b) L'élément intentionnel de l'abus ou le motif exclusif d'évitement de l'impôt.....	12
3) La possibilité pour le contribuable de démontrer l'absence d'abus en l'espèce	13
4) Le redressement de l'abus fiscal.....	13
C.- Commentaires de certains problèmes rencontrés en pratique dans l'application de la nouvelle mesure générale anti-abus	15
1) Etape liminaire : la détermination des actes constitutifs d'abus et l'unité d'intention.....	16
a) Détermination des actes en vue du redressement de l'abus	17
b) Détermination des actes et champ d'application temporel de l'article 344, § 1 ^{er} , C.I.R.	18
2) L'élément objectif : l'identification des objectifs de la disposition et la démonstration de leur contrariété par les actes du contribuable	21
a) Les objectifs d'une disposition taxatrice à caractère général.....	21
b) Les objectifs d'une disposition spécifique prévoyant un avantage fiscal	23
c) Rigueur est mère de sécurité juridique.....	24
3) Objet de l'inopposabilité : les actes posés par le contribuable	25
a) Interprétation « extensive ».....	26
b) Interprétation « téléologique »	27
c) Interprétation « stricte »	29
d) Retour aux principes généraux du droit fiscal	30
4) Coexistence de l'article 344, § 1 ^{er} , C.I.R. avec l'article 6 de la Directive ATAD dans l'ordre juridique belge.....	33
Conclusion	37
Bibliographie	39

INTRODUCTION

Près d'une décennie après l'introduction en droit belge de la nouvelle mesure générale anti-abus fiscal, voulue comme remédiant aux faiblesses de la première, il nous a semblé utile, à l'apparition d'un nombre suffisant d'applications judiciaires, d'étudier sa réelle efficacité contre les procédés licites d'évitement de l'impôt.

Entre temps, nombre d'auteurs ont érodé leur plume pour essayer d'en saisir la portée, les contours et les implications pratiques.

En raison des particularités liées à la procédure fiscale et de l'arriéré judiciaire, il a fallu attendre l'année 2018 pour en connaître les premières applications dans la jurisprudence de nos cours et tribunaux.

L'objet de la présente étude porte donc sur l'application judiciaire de l'article 344, § 1^{er}, Code des impôts sur les revenus (ci-après « C.I.R. »).

Pour ce faire, nous procéderons, en premier lieu, à un bref rappel historique et théorique des grands principes du droit fiscal, déduits du principe constitutionnel de légalité de l'impôt, dans le cadre desquels la mesure générale anti-abus s'inscrit (A.-).

Ensuite, après avoir expliqué les raisons de l'échec de la première mesure, nous présenterons la méthodologie d'application de la nouvelle (B.-) qui consiste, synthétiquement, en quatre étapes : la définition et les deux variantes de l'abus (1), ses éléments constitutifs (2), la possibilité, pour le contribuable, de fournir une contre-preuve (3) et le redressement de l'abus (4).

Dans une troisième et dernière partie, sur base de la vingtaine de décisions judiciaires en la matière dont nous avons connaissance, nous procéderons à l'étude de quatre problématiques choisies qui ont vu le jour devant les cours et tribunaux (C.-), lesquelles sont :

- la détermination des actes constitutifs de l'abus et de l'unité d'intention qui les lie (1) ;
- l'identification des objectifs de la disposition et la démonstration de la contrariété de ceux-ci par les actes du contribuable (2) ;
- la question de l'(in-)opposabilité des actes posés par des tiers (3) ;
- la coexistence, dans l'ordre juridique belge de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. et de l'article 6 de la Directive ATAD¹ (4).

¹ Abréviation de « *Anti-Tax Avoidance Directive* », Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.U.E.* L 193, 19 juillet 2016.

Précisons, dès maintenant, que nous n'aborderons pas la mesure générale anti-abus en matière de droits d'enregistrement et de succession, introduite en même temps que celle en matière d'impôts sur les revenus.

A.- BREF HISTORIQUE DU PRINCIPE DE LA LICÉITE DU CHOIX DE LA VOIE LA MOINS IMPOSEE

Dans cette première partie de notre étude, nous rappellerons succinctement les bases théoriques en matière d'évitement licite de l'impôt. Nous évoquerons d'abord les principes généraux en la matière et ses conditions de licéité (1) et, enfin, nous présenterons la première version de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., les raisons de son échec et celles qui ont amené le législateur à adopter une nouvelle version (2).

1) *Opposabilité au fisc des actes non simulés*

L'article 170 de la Constitution consacre le principe de légalité de l'impôt, selon lequel seule une assemblée démocratiquement élue peut établir un impôt et en déterminer les éléments essentiels².

Il en est déduit, à titre de corollaire, que le droit fiscal est d'interprétation stricte et que son application par analogie est prohibée. En effet, si seul le législateur peut prévoir un impôt, il n'appartient pas à l'administration de taxer des cas que la loi ne prévoit pas d'imposer³.

En vertu du principe de « franchise générale des personnes et des biens » - découlant logiquement de celui de légalité de l'impôt - consacré par la Cour de cassation dans un arrêt du 9 décembre 1948⁴, « toute personne, tout acte juridique ou toute chose qui n'est pas visé par une loi édictant un impôt n'est pas taxé »⁵.

Selon le principe de prééminence du droit civil sur le droit fiscal⁶, la seule condition requise pour l'exercice du choix de la voie la moins imposée est l'absence de simulation des actes accomplis par le contribuable⁷.

² Voy. A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt - Essai de cadre théorique et critique en droit fiscal belge*, Gand, Larcier, 2019, pp. 213 et s. pour les tempéraments au principe admis par la Cour constitutionnelle et pp. 197-267 pour une étude exhaustive des implications du principe.

³ Comme il ne lui appartient pas de ne pas taxer des hypothèses prévues par la loi, en vertu du caractère d'ordre public de l'impôt, voy. not. *Ibid.*, p. 226.

⁴ Cass., 9 décembre 1948, *Pas.*, 1948, I, 704.

⁵ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 15.

⁶ Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, I, p. 218.

⁷ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, p. 20

Les auteurs de droit civil considèrent qu' « il y a simulation lorsque les parties font un acte apparent dont elles conviennent de modifier les effets par une autre convention, demeurée secrète. La simulation suppose donc deux conventions, contemporaines l'une de l'autre, mais dont l'une n'est destinée qu'à donner le change »⁸.

La conséquence de la simulation établie par le fisc en droit fiscal est l'inopposabilité de l'acte ostensible et la taxation dans le chef du contribuable sur base de l'acte secret. Ceci constitue l'application du principe selon lequel le droit fiscal se fonde sur la réalité juridique pour l'établissement de l'impôt⁹.

A l'inverse, il y a donc lieu de reconnaître un principe d'opposabilité au fisc des actes non simulés du contribuable¹⁰.

Face à un phénomène croissant d'évitement de l'impôt, l'administration fiscale belge a d'abord tenté d'invoquer la théorie de la fraude à la loi, issue du droit privé, classiquement définie comme suit : « il y a fraude chaque fois que le sujet de droit parvient à se soustraire à l'exécution d'une règle obligatoire par l'emploi à des fins d'un moyen efficace, qui rend ce résultat inattaquable sur le terrain du droit positif »¹¹.

Cette tentative s'est heurtée à un rejet pur et simple par la Cour de cassation, dans son désormais fameux arrêt *Brepols*¹², pour laquelle : « il n'y a 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 »¹³.

En effet, pour une partie de la doctrine de l'époque, la théorie de la fraude à la loi ne peut avoir sa place en droit fiscal en ce qu'elle ne s'applique qu'en cas de soustraction à une règle *obligatoire*. Or, une disposition de droit fiscal n'impose aucun comportement déterminé¹⁴ au contribuable mais attache une conséquence - la déduction d'un impôt - à l'accomplissement par le contribuable d'un fait générateur - par exemple, la perception d'un revenu¹⁵. Ainsi, le contribuable qui contourne l'application d'une disposition fiscale en « us[ant] de la liberté des conventions »¹⁶ ne fraude pas celle-ci.

⁸ H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1947, n°604 cité dans T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 20.

⁹ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, n° 22, p. 23 et A. NOLLET, *De l' « abus fiscal » ou ...*, *op. cit.*, p. 256 et s.

¹⁰ A. NOLLET, *De l' « abus fiscal » ou ...*, *op. cit.*, p. 267 et s.

Sous réserve de l'hypothèse d'inopposabilité d'actes non simulés mais contraire à une disposition légale d'ordre public reconnue dans un arrêt de la Cour de cassation du 5 mars 1999. Plus de développements dans A. NOLLET, *op. cit.*, p. 382 et s.

¹¹ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, Paris, Dalloz, 1957, p. 20 in T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 18.

¹² Cass., 8 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1082.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ J. KIRKPATRICK, « Les limites du champ d'application du principe de *fraus omnia corrumpit* », *R.C.J.B.*, 2012, p. 34, qui rappelle que « jusqu'à présent, la loi fiscale n'oblige pas le contribuable à créer la matière imposable » cité dans T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, p. 19.

¹⁵ T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 1^e édition., Bruxelles, Larcier, 1994, pp. 76 et s. et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 329.

¹⁶ J. VIDAL, *op. cit.*, p. 204.

Près de trente années plus tard, et toujours dans le même but de neutralisation des opérations d'évitement de l'impôt, l'administration fiscale a, cette fois-ci, invoqué une « théorie des réalités économiques » en matière d'impôts directs selon laquelle « il ne suffit pas de constater la réalité juridique telle qu'elle apparaît des actes qui ont été souscrits mais il faut avoir égard aussi à la réalité économique et commerciale qui forme le support de cette construction juridique et qui ne peut s'identifier avec la construction juridique élaborée dans le but de bénéficier d'avantages fiscaux et d'éluider ainsi l'impôt, pour son propre profit ou au profit des tiers ... »¹⁷.

Dans un arrêt *Au vieux St-Martin* du 22 mars 1990, non moins célèbre que le précédent, la Cour de cassation a refusé de consacrer cette théorie et a rappelé et précisé sa jurisprudence : « il n'y a 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* »¹⁸.

Tels étaient les seuls principes qui régissaient l'évitement de l'impôt avant l'entrée en vigueur de la première mesure générale anti-abus en 1993¹⁹.

2) *Première version de la mesure générale anti-abus*

Alors que jusque-là, la législation fiscale ne contenait que des mesures spécifiques visant à annihiler ponctuellement les procédés d'évitement de l'impôt, le législateur se dota, pour la première fois, d'une mesure générale anti-évitement par une loi du 22 juillet 1993²⁰.

Contrairement aux mesures spécifiques qui ne s'appliquent que dans des cas particuliers²¹, ce nouvel article 344, § 1^{er}, C.I.R. avait vocation à s'appliquer à tout type d'acte juridique quelconque posé par le contribuable et était libellé en ces termes :

« 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

¹⁷ Moyen cité dans l'arrêt de la Cour de cassation du 27 février 1987, *J.D.F.*, 1987, pp. 332 et s. et repris dans A. NOLLET, *op. cit.*, p. 349.

¹⁸ Cass., 22 mars 1990, *Au vieux St-Martin, Pas.*, I, 849, *J.D.F.*, 1990, p.110 et repris dans A. NOLLET, *op. cit.*, p. 352.

¹⁹ Voy. aussi A. NOLLET, « Contours et alentours de la notion de "simulation" en droit fiscal belge, 50 ans après "Brepols" », in *En quête de fiscalité et autres propos... Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, M. BOURGEOIS, ET I. RICHELLE, (dir.), 1^{er} édition., Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 125-161 ; A. NOLLET, « VIII.2. - Mesure générale anti-abus applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession : interprétation et constitutionnalité », in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, F-S. MEEÛS ET E. TRAVERSA, (dir.), 1^{er} édition., Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 513-530.

²⁰ *M.B.*, 24 juillet 1993.

²¹ Par exemple, l'article 32, alinéa 2, 3^o, C.I.R. requalifie en rémunération de dirigeant d'entreprise la part, jugée abusive par le législateur au-delà de 5/3 du revenu cadastral revalorisé, des loyers et avantages locatifs d'un bien immeuble que le dirigeant donne en location à la société dans laquelle il exerce son mandat.

l'article 340, que cette qualification a pour but d'éviter l'impôt, à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique ».

Cette disposition ne remettait pas en cause le principe du libre choix de la voie la moins imposée mais en constituait une limitation de portée générale.

A la suite de l'adoption du texte, la portée et l'objet de l'inopposabilité ont fait débat dans la doctrine et la jurisprudence.

Une partie de la doctrine l'interprétait comme permettant à l'administration de « remplacer la qualification juridique choisie par les parties par la qualification qui lui est la plus proche et qui conduit à une imposition conforme au but et à la portée de la disposition légale concrète dont l'évitement est souhaité »²².

Une autre doctrine a, quant à elle, soutenu qu'étant donné que seule la qualification juridique de l'acte donnée par les parties est inopposable à l'administration, le contenu de cet acte lui demeure opposable et que, dès lors, la nouvelle qualification doit respecter les effets juridiques non-fiscaux de l'acte²³.

La Cour de cassation, dans un arrêt du 4 novembre 2005²⁴, consacra cette dernière interprétation – en tout cas, lorsqu'il s'agit d'un acte unique - et cassa l'arrêt de la Cour d'appel de Liège pour ne pas avoir vérifié si la requalification opérée par le fisc avait des effets juridiques « similaires » à la qualification donnée par les parties²⁵.

Dans un arrêt du 22 novembre 2007²⁶, la Cour de cassation eût à se prononcer sur l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. à des « actes distincts réalisant une même opération ». Selon la Haute Juridiction, la requalification opérée par le fisc doit respecter les effets juridiques du résultat final de l'opération et non pas ceux de chacun des actes réalisant l'opération²⁷.

A la suite de cette jurisprudence de la Cour de cassation, la doctrine était d'accord pour considérer que l'interprétation selon laquelle la requalification devait respecter tous les effets juridiques non-fiscaux des actes rendait cette version de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. ineffective²⁸ pour redresser les évitements abusifs de l'impôt. C'est la raison pour laquelle le

²² S. VAN COMBRUGGE, *Vennootschappen met rechtspersoonlijkheid in het fiscaal recht*, in X, *De Ik vennootschap*, 1987, n°14.

²³ *Voy.*, notamment T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, *op. cit.*, pp. 175 et s.

²⁴ Cass., 4 novembre 2005, *Pas.*, 2005, XI, p. 2135, R.G. F.04.0056.F, concl. Avoc. gén. Henkes.

²⁵ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, p. 44.

²⁶ Cass., 22 novembre 2007, *Pas.*, 2007, XI, p. 2097, R.G. n° F.06.0028.N, concl. Avoc. gén. Thijs.

²⁷ Cette interprétation a été critiquée dans la mesure où elle crée une distorsion dans l'application de la mesure selon qu'elle s'applique à un acte unique ou à des actes distincts réalisant une même opération. Dans le premier cas, la requalification doit avoir des effets juridiques « identiques » alors que dans la seconde, il suffit qu'elle n'ait que des effets juridiques « similaires ». *Voy.* T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, p. 46. Or, la Cour de cassation semblait, déjà dans l'arrêt de 2005, ne requérir qu'une « similitude » des effets juridiques et non une identité stricte (*voy. not.* A. NOLLET, *De l'abus fiscal ou ...*, *op. cit.*, p. 437). Dès lors qu'il était requis que l'administration respecte la réalité juridique, c'est-à-dire tous les effets juridiques non-fiscaux de l'acte, il aurait été plus cohérent de critiquer, dès l'arrêt de 2005, l'emploi par la Cour de cassation du terme « similaire » au lieu de celui d'« identique ».

²⁸ A dessein, selon P. MALHERBE, « De l'abus fiscal et de l'abus en droit fiscal », *J.D.F.*, 2019/7-8, pp. 193-222.

législateur a remis son ouvrage sur le métier afin d'adopter une mesure générale anti-abus plus efficace.

B.- LA NOUVELLE MESURE GENERALE ANTI-ABUS

Dans cette deuxième partie, nous présenterons brièvement la nouvelle version de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. et ses conditions théoriques d'application. Nous n'entrerons pas ici dans le détail afin de ne pas empiéter sur la troisième partie de la présente étude consacrée à certains problèmes que rencontrent les juges dans l'application de la nouvelle mesure.

A cette fin, nous nous appuyerons sur les écrits de la doctrine et sur l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 30 octobre 2013²⁹ qui constitue, à ce jour, la seule interprétation d'autorité en la matière. L'arrêt est incomplet sur plusieurs points mais permet tout de même de déterminer dans quelle mesure le nouvel article 344, § 1^{er}, C.I.R. est conforme au principe de légalité³⁰.

La loi-programme du 29 mars 2012³¹, par son article 167, a introduit la nouvelle version de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. qui est libellé en ces termes :

« § 1er. N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes :

1° une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition ; ou

2° une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu. »

²⁹ C. Const., n°141/2013, 30 octobre 2013, *M.B.*, 2 janvier 2014.

³⁰ P. MALHERBE, « De l'abus fiscal et de l'abus en droit fiscal », *op. cit.*, p. 207.

³¹ Loi-programme (I) du 29 mars 2012, *M.B.*, 6 avril 2012.

L'article 168 de la loi-programme a introduit une disposition similaire en matière de droits d'enregistrement et de succession qui ne sera pas traitée dans la présente contribution.

1) Définition de l'abus fiscal et ses deux variantes

A la lecture du premier alinéa, on peut d'emblée remarquer que le législateur a voulu donner une pleine effectivité à la mesure en prévoyant que l'objet de l'inopposabilité portera sur l'acte ou les actes du contribuable et non plus uniquement sur leur qualification.

Nous verrons toutefois dans la partie consacrée au redressement de l'abus que la sanction n'est pas la seule inopposabilité des actes et que l'administration peut substituer aux actes à écarter de nouveaux actes afin d'imposer conformément aux objectifs de la disposition « abusée ».

Le premier alinéa prévoit également que la charge de la preuve de l'abus incombe à l'administration fiscale qui peut recourir aux moyens de preuve de droit commun visés à l'article 340 du C.I.R. Il est également prévu que l'administration pourra démontrer l'existence d'un abus « à la lumière de circonstances objectives ». Selon Th. Afschrift, cette référence, issue de la jurisprudence européenne, n'ajoute rien à la notion de droit belge de présomptions de l'homme et ne serait, en réalité, que des faits connus à la base du raisonnement qui sous-tend la présomption³².

La notion d'acte juridique doit être entendue dans son acception en droit civil et celle d'un « ensemble d'actes réalisant une même opération » doit être entendue dans le même sens que celle d'« actes distincts réalisant une même opération » utilisée dans la première version de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. L'exposé des motifs précise qu'il faut entendre par là la « décomposition artificielle » d'une même opération en des actes successifs, même s'ils sont étalés ou répartis sur plusieurs périodes imposables, pourvu qu'ils relèvent bien d'une « unicité d'intention », en ce sens que ces actes soient « dès le départ conçus comme [les maillons d'] une chaîne indivisible »³³.

Th. Afschrift précise, à propos de la notion d'indivisibilité des actes, qu'elle signifie qu'« avant l'accomplissement du premier acte, il était déjà certain suivant la volonté des parties, et pas seulement envisagé, que tous les autres jusqu'au dernier, seraient également accomplis. Il faut qu'il s'agisse de l'expression d'une même volonté [...], exécuté[e] par la réalisation concrète d'actes distincts successifs, et que l'ensemble réponde à un même but »³⁴.

L'alinéa 2 définit l'abus fiscal en deux variantes :

la première consiste pour le contribuable à se placer en dehors du champ d'application d'une disposition taxatrice en contrariant les objectifs de celle-ci, alors que la deuxième consiste à se

³² T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, op. cit., p. 141.

³³ A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou ...*, op. cit., p. 470.

³⁴ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, op. cit., p. 144.

placer dans le champ d'application d'une disposition du C.I.R. ou de ses arrêtés d'exécution qui prévoit un avantage fiscal³⁵.

2) Les éléments constitutifs de l'abus fiscal

Un acte juridique ou un ensemble d'actes réalisant une même opération sont constitutifs d'abus fiscal, au sens de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., dès lors que l'administration démontre l'existence d'un élément objectif (a) et d'un élément subjectif (b).

a) L'élément objectif ou la contrariété avec les objectifs d'une disposition du C.I.R. ou de ses arrêtés d'exécution

Cet élément objectif doit être démontré - par l'administration qui supporte la charge de la preuve - pour caractériser l'existence d'un abus mais aussi car il est déterminant pour la phase du redressement de celui-ci, en vertu du quatrième alinéa. Nous y reviendrons dans la partie y consacrée mais il nous paraît important de mettre ce point en exergue dès cette étape du raisonnement tant elle semble poser problème aux cours et tribunaux dans l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.

L'élément objectif est rencontré lorsque le contribuable, par l'acte ou les actes qu'il a posés, se place « soit en dehors du champ d'application d'une disposition fiscale, soit en dedans – s'il est plutôt question d'une disposition qui prévoit un « avantage fiscal » - et cela en contradiction avec les objectifs que le législateur a entendu poursuivre à travers cette disposition en question [...] »³⁶.

Il s'agit ici de déterminer les objectifs contrariés d'une disposition en particulier « et non [des] objectifs que le législateur poursuivrait « globalement » via l'impôt concerné »³⁷ ni d'« une vague philosophie [ou] l'économie d'un texte »³⁸.

L'administration ne pourra démontrer que l'acte ou l'ensemble d'actes contrarient les objectifs d'une disposition que si ceux-ci « ressortent de manière suffisamment claire du texte et, le cas échéant, des travaux préparatoires de la disposition législative applicable »³⁹.

Autrement dit, l'élément objectif de l'abus consiste, pour le contribuable, à profiter de la discordance qui existe entre, d'une part, le champ d'application effectif d'une disposition, tel qu'il résulte de son interprétation stricte et, d'autre part, de son champ d'application voulu par

³⁵ Pour une analyse de la notion d'« avantage fiscal » voy. *Ibid.* pp. 116 et s.

³⁶ A. NOLLET, *De l' « abus fiscal » ou ...*, *op. cit.*, pp. 475-476.

³⁷ *Ibid.*, p. 476.

³⁸ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, p. 99.

³⁹ C. Const., n°141/2013, 30 octobre 2013, B.21.2.

le législateur, c'est-à-dire tel qu'il ressort de son interprétation au regard des objectifs qu'elle entendait poursuivre⁴⁰.

Selon Th. Afschrift, l'objectif ne peut alors qu'être « conscient et volontaire »⁴¹. Dès lors, « à défaut de certitudes quant à l'objectif du législateur, [...] il faut recourir à la règle *In dubio contra fiscum* et ne pas appliquer la mesure anti-abus »⁴².

Ce n'est qu'à ces conditions que l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. est compatible avec le principe de légalité de l'impôt et ne constitue pas « une habilitation générale autorisant l'administration à fixer elle-même, par voie de mesure générale, la matière imposable [...] »⁴³.

b) L'élément intentionnel de l'abus ou le motif exclusif d'évitement de l'impôt

Pour établir l'élément subjectif de l'abus, l'administration doit démontrer que le contribuable, par l'acte ou les actes qu'il a posés, n'avait « aucune autre véritable raison que la volonté d'éviter l'impôt concerné »⁴⁴.

Le fisc aura rarement la possibilité d'établir la preuve directe d'une telle intention et ne pourra que recourir à la présomption de l'homme, par laquelle il démontrera un lien grave, précis et concordant, entre, d'une part, des faits connus (les actes posés par le contribuable), et, d'autre part, un fait inconnu (l'intention essentielle d'éviter l'impôt) sur base d'un raisonnement logique et convaincant⁴⁵.

Par ailleurs, il est important de préciser que, malgré les différences textuelles entre les deux variantes de l'abus, la preuve à apporter par le fisc a la même portée dans un cas comme dans l'autre. La Cour constitutionnelle a précisé à ce sujet que « le législateur a souhaité donner une même signification à ces conditions, que l'opération ait pour effet d'échapper à l'application de la disposition fiscale concernée ou de prétendre à un avantage fiscal accordé par cette dernière »⁴⁶.

A ce stade, il n'est pas requis que l'administration fasse état de l'absence de motifs autres que celui de vouloir éviter l'impôt. Elle doit toutefois démontrer que cette volonté était essentielle, constituait un motif déterminant à l'accomplissement de ces actes⁴⁷, ce qui signifie que, sans cette volonté, les actes n'auraient pas été posés tels qu'ils l'ont été⁴⁸.

⁴⁰ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, pp. 105-113 résumé par A. NOLLET, *De l' « abus fiscal » ou ... op. cit.*, p. 479.

⁴¹ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, p. 98.

⁴² *Ibid.*, p. 102.

⁴³ C. Const., n°141/2013, 30 octobre 2013, B.21.1.

⁴⁴ A. NOLLET, *De l' « abus fiscal » ou ... op. cit.*, pp. 485-486.

⁴⁵ P. SEUTIN, « Présomptions : la Cour de cassation entrouvre une porte béante sur l'arbitraire », *Sem. Fisc.*, 2015/9, n°6, p. 2.

⁴⁶ C. Const., n°141/2013, 30 octobre 2013, B.20.2.

⁴⁷ C. Const., n°141/2013, 30 octobre 2013, B.20.3.

⁴⁸ A. NOLLET, *De l' « abus fiscal » ou ... op. cit.*, p. 488.

3) *La possibilité pour le contribuable de démontrer l'absence d'abus en l'espèce*

Une fois que le fisc a démontré les éléments objectif et subjectif de l'abus sous l'une ou l'autre variante, le contribuable a la possibilité de prouver que les actes qu'il a posés l'ont été pour d'autres raisons que celle d'éviter l'impôt, auquel cas, l'acte ou l'opération en cause ne sera pas considéré comme abusif.

Contrairement à la version de 1993 de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., la nouvelle version n'exige pas que les motifs aient une nature particulière : ils pourraient donc être tant économiques ou financiers que personnels ou patrimoniaux⁴⁹.

Il n'est pas non plus précisé si ces motifs non-fiscaux doivent « être d'une importance prépondérante par rapport aux motifs « fiscaux » [...] »⁵⁰. Toutefois, selon la Cour constitutionnelle, « l'opération doit être exclusivement motivée par le souci d'éviter l'impôt ou l'être d'une manière à ce point essentielle que les éventuels autres objectifs de l'opération doivent être considérés comme négligeables ou purement artificiels [...] »⁵¹.

Dès lors, « des motifs trop généraux ou abstraits (au point qu'ils assortiraient nécessairement ou systématiquement tous les actes ou toutes les opérations du même type) ou bien qui seraient minimes, négligeables ou insignifiants (au point qu'ils n'auraient pas pu déterminer un sujet « raisonnable » à passer le ou les actes passés tels que mis en cause) »⁵² invoqués par le contribuable ne seraient pas suffisants à faire échouer l'application de la mesure générale anti-abus.

Autrement dit, la preuve à apporter par le contribuable ne doit pas porter « sur le caractère théoriquement plausible du motif recherché, mais bien sur le fait qu'il a réellement été poursuivi, par le contribuable concerné et dans le cadre de l'opération litigieuse »⁵³.

4) *Le redressement de l'abus fiscal*

La sanction de l'abus fiscal est l'inopposabilité des actes abusifs et le rétablissement de la situation fiscale du contribuable en conformité avec les objectifs de la disposition fiscale qui ont été contrariés.

Pour L. De Broe et A. Nollet notamment, une telle sanction implique le droit pour l'administration de remplacer les actes du contribuable par d'autres actes juridiques aux effets distincts ou bien de les ignorer purement et simplement afin de faire renaître une situation (« un complexe de faits ») permettant une imposition conforme aux objectifs de la disposition

⁴⁹ *Ibid.*, p. 490.

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ C. Const., n°141/2013, 30 octobre 2013, B.20.3.

⁵² A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou ...*, *op. cit.*, pp. 490-491

⁵³ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, p.137.

abusée⁵⁴ « en s'écartant [...] de la réalité contractée, mais en s'en rapprochant toujours le plus possible »⁵⁵.

Dès lors, dans le cas de la deuxième variante de l'abus, il conviendrait uniquement d'ignorer les actes du contribuable et de lui refuser le bénéfice de l'« avantage fiscal » dont l'obtention serait contraire à l'objectif qu'il poursuit alors que pour la première variante de l'abus, il faudrait « convertir » ou « requalifier » les faits « afin de les revêtir d'une autre forme juridique que celle choisie par le contribuable, et rétablir ainsi son imposition sur la base d'actes ayant certains effets juridiques bien distincts »⁵⁶ mais respectant les objectifs de la disposition abusée.

Th. Afschrift défend une autre thèse sur le redressement de l'abus qui serait « plus » conforme au prescrit de l'article 170 de la Constitution⁵⁷. Selon lui, abuser d'une disposition fiscale consiste à profiter de la différence qu'il existe entre son champ d'application effectif, résultant de la règle d'interprétation stricte du droit fiscal, et son champ d'application voulu, c'est-à-dire en donnant à la norme une portée conforme à ses objectifs⁵⁸.

Ainsi, pour redresser l'abus, il ne faudrait pas requalifier les actes du contribuable (« changer les faits ») mais appliquer la disposition dont les objectifs ont été contrariés en fonction de son champ d'application voulu (« changer le droit »). La nouvelle mesure générale anti-abus permettrait, en fin de compte, une interprétation téléologique⁵⁹, voire une application par analogie du droit fiscal⁶⁰.

La première méthode de redressement comporte, en effet, un risque de violation du principe de légalité de l'impôt que Th. Afschrift résume en ces termes : « à réalité économique égale, il y a toujours plusieurs réalités juridiques différentes, et que le choix entre celles-ci comporte nécessairement une dose d'arbitraire »⁶¹. Le choix dont il est question ici est celui que l'administration opérerait s'il existait plusieurs requalifications conformes aux objectifs de la disposition possibles.

En outre, la méthode de redressement de l'abus qui consiste à « changer les faits », les requalifier ou les convertir, ne serait pas conforme avec l'idée selon laquelle le droit fiscal n'impose pas d'adopter un comportement déterminé au contribuable⁶². Dès lors, la mesure

⁵⁴ A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou ...*, op. cit., p. 495 qu'il reprend de L. DE BROE, *Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB...*, Forum KUL – Fraudbestrijding en charter van de belastingplichtige : noodzakelijk een paradox ?, *T.F.R.*, 2010, n° 378-380, pp. 332-349.

⁵⁵ *Ibid.*, p. 508. Pour une critique de cette conception du redressement voy. *infra*, la thèse de Th. Afschrift et T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, op. cit., pp. 156 et s.

⁵⁶ A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou ...*, op. cit., p. 496.

⁵⁷ Pour une critique de cette conception voy. *Ibid.* pp. 501-509.

⁵⁸ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, op. cit., p. 161.

⁵⁹ P. DELNOY, *Eléments de méthodologie juridique*, 3e édition, Bruxelles, Larcier, 2008, p. 201 et s.

⁶⁰ Cette thèse pourrait paraître contradictoire dans la mesure où Th. Afschrift prétend que cette méthode de redressement serait « plus » conforme au principe de légalité de l'impôt duquel découle celui d'interprétation stricte du droit fiscal mais il n'en est rien car, pour ce dernier, il possible de déroger à ce principe qui n'a pas de valeur constitutionnelle, à condition que cela soit fait par une loi. Voy. T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, op. cit., p. 63 et T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, op. cit., p. 16.

⁶¹ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, op. cit., p. 161.

⁶² A ce sujet, voy. *supra*, la théorie de J. Vidal, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, Paris, Dalloz, 1957, p. 20.

générale anti-abus ne devrait pas permettre à l'administration de rétablir l'impôt sur base d'actes que le contribuable aurait dû accomplir plutôt que d'autres⁶³.

Bien qu'une telle conception semble plus respectueuse, à notre sens, des principes de sécurité juridique, de prévisibilité de la norme fiscale⁶⁴ et de légalité de l'impôt, elle n'a pas été retenue par la Cour constitutionnelle.

En effet, l'une des parties qui a initié le recours en annulation devant la Cour constitutionnelle était l'ASBL « Ligue des Contribuables », représentée par Thierry Afschrift. Ledit recours, formulé par ce dernier, expose que l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. violerait le principe de légalité de l'impôt s'il devait être interprété comme permettant à l'administration de « changer les faits » et propose une autre interprétation qui consiste plutôt à « changer le droit »⁶⁵.

Or, la Cour a refusé de faire droit à cette interprétation en considérant la nouvelle mesure comme « une règle de procédure relative à l'administration de la preuve, dans le cadre de l'établissement factuel de la base imposable, de sorte que la mesure attaquée n'affecte ni la base imposable ni le taux d'imposition »⁶⁶ et « n'est pas une habilitation générale autorisant l'administration à fixer elle-même, par voie de mesure générale la matière imposable [...] »⁶⁷.

Dès lors, pour la suite de la présente contribution et l'analyse de l'application de la mesure par les cours et tribunaux, nous nous référerons à la première thèse, défendue notamment par L. De Broe, M. Bourgeois et A. Nollet.

C.- COMMENTAIRES DE CERTAINS PROBLEMES RENCONTRES EN PRATIQUE DANS L'APPLICATION DE LA NOUVELLE MESURE GENERALE ANTI-ABUS

Après avoir exposé les bases théoriques en matière d'inopposabilité des actes au fisc et d'abus fiscal en droit belge, il convient désormais d'en étudier les enjeux pratiques.

A cette fin, à la lecture des décisions judiciaires en matière d'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., nous avons dégagé certaines tendances et récurrences dans l'approche des cours et tribunaux que nous confronterons à l'arrêt de la Cour constitutionnelle déjà mentionné.

Etant donné la multiplicité des hypothèses auxquelles la disposition doit s'appliquer, l'arrêt pourrait s'avérer lacunaire sur certains points. Dans ces cas-là, nous le compléterons par les

⁶³ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, pp. 156 et s.

⁶⁴ Cour eur. D.H., 7 juillet 2011, *Serkov c. Ukraine*, n° 39766/05, *F.J.F.*, 2012/3, 257, dans lequel la CEDH déduit de l'article 1^{er} du premier Protocole Additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, qui consacre le droit au respect de ses biens, un principe de prévisibilité de la loi fiscale qui, en tant que norme supra-nationale, prime le droit interne belge. En ce sens *voy.* P. SEUTIN, « SERKOV : la sécurité juridique existe en matière fiscale », *Fisc. Week*, 2011/21, pp. 1-2 et P. SEUTIN, « Article 344, §1 CIR 92 : un "tigre de papier" ? », *Fisc. Week*, 2012, n°2012/25, pp. 1-3.

⁶⁵ A. NOLLET, *De l'abus fiscal ou...*, *op. cit.*, pp. 557-558.

⁶⁶ C. Const., n°141/2013, 30 octobre 2013, B.20.4.

⁶⁷ C. Const., n°141/2013, 30 octobre 2013, B.21.1.

principes généraux qui régissent le droit fiscal ainsi que par les commentaires de la doctrine la plus autorisée en la matière.

Nous n'avons pas la prétention à l'exhaustivité, raison pour laquelle il nous a fallu faire une sélection dans les thématiques à aborder.

Les critères qui ont guidé nos choix sont de deux ordres.

Le premier est d'ordre *quantitatif*, en raison du caractère récurrent de la problématique dans le cadre du contentieux judiciaire et, parfois, de la difficulté qu'ont les juges à l'appréhender.

Le deuxième est d'ordre *qualitatif*, en ce sens que nous estimons que la réponse qui leur est donnée détermine l'interprétation et l'application de la disposition anti-abus à l'avenir.

La première problématique que nous traiterons porte sur la détermination des actes constitutifs de l'abus et de l'unité d'intention qui les lie (1), étape liminaire qui détermine, dès le début du raisonnement, tant le redressement de l'abus (a) que l'applicabilité *ratione temporis* de la mesure (b).

Dans un deuxième temps, nous examinerons le problème, apparemment le plus récurrent en pratique, qui est celui de l'identification des objectifs de la disposition et la démonstration, par l'administration, de leur contrariété par les actes du contribuable (2). Nous verrons qu'ils sont plus aisément identifiables lorsqu'il s'agit d'une disposition « avantageuse » spécifique (b) plutôt que d'une disposition taxatrice à caractère général (a).

En troisième lieu, nous aborderons la question de l'objet de la sanction d'inopposabilité et la controverse, apparue d'abord en doctrine et qui persiste en jurisprudence, au sujet de l'(in-)opposabilité des actes posés par des tiers (3).

Enfin, nous exposerons celle relative à la coexistence, dans l'ordre juridique belge, de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. et de l'article 6 de la Directive ATAD et les enjeux auxquels devra faire face le législateur belge à l'avenir (4).

1) Etape liminaire : la détermination des actes constitutifs d'abus et l'unité d'intention

Avant même d'appliquer l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. à un ensemble d'actes réalisant une même opération, l'administration devrait (ainsi que les juges), au préalable, déterminer avec précision les actes qu'elle entend rendre inopposables.

En effet, à la lecture de la jurisprudence existante sur le sujet, nous estimons que trop peu de juges ont procédé à cette vérification pourtant fondamentale qui détermine, dès le départ, la façon dont sera redressé l'abus et donc l'efficacité de la mesure⁶⁸ (a).

Nous verrons, dans un second temps, qu'un vif débat anime doctrine et jurisprudence au sujet du champ d'application temporel de la nouvelle mesure anti-abus. Cette problématique,

⁶⁸ Pour un exemple d'identification des actes voy. Civ. Limbourg (div. Hasselt), n°18/2327/A, 19 novembre 2020, *Taxwin.be*.

survenue à de nombreuses reprises devant les cours et tribunaux, illustre également l'importance de l'identification des actes réalisant l'opération abusive (b).

a) Détermination des actes en vue du redressement de l'abus

Tout d'abord, précisons que l'identification des actes constitutifs d'abus par l'administration aura moins d'importance dans le cas de la seconde variante dans la mesure où, pour se placer « abusivement » dans le champ d'application de la disposition qui prévoit un avantage fiscal, le contribuable se contentera d'accomplir l'acte prévu par cette disposition de telle sorte que l'acte constitutif d'abus sera aisément identifiable, qu'il suffira à l'administration de le déclarer inopposable et de refuser au contribuable le bénéfice dudit avantage.

A l'inverse, en présence de la première variante de l'abus, le contournement du champ d'application de la disposition taxatrice sera tributaire de la créativité du contribuable ou de son conseiller fiscal et est donc susceptible de prendre n'importe quelle forme de manière telle qu'il sera moins aisé (et donc plus important) de déterminer avec exactitude les actes qui font partie ou non de l'opération constituant un abus fiscal.

En effet, la sanction de cette variante consiste en l'inopposabilité des actes et en leur substitution par un nouveau « complexe de faits » qui permet une imposition conforme aux objectifs de la disposition. Or, pour que l'administration puisse donner une nouvelle qualification juridique aux faits, il est indispensable que tous les actes qui réalisent l'opération aient été, au préalable, rendus inopposables. Cela implique que l'administration détermine tous les actes qu'elle entend « revoir » et qu'elle démontre qu'ils sont unis par un même lien d'indivisibilité en ce sens que, dès l'accomplissement du premier d'entre eux, le dernier fasse partie du « champ contractuel » et qu'il soit inévitable⁶⁹.

Ainsi, afin de faire échec au redressement de l'abus, le contribuable pourrait démontrer que tel acte de l'opération n'est pas lié aux autres par une unité d'intention, de telle sorte qu'il demeurerait opposable à l'administration.

Prenons l'exemple des plus-values internes, avant la réforme de l'impôt des sociétés de 2017, que l'administration a tenté à plusieurs reprises de redresser sur base de la mesure anti-abus et qui ont fait l'objet de plusieurs décisions depuis 2018.

Le montage de plus-value interne consiste pour un actionnaire d'une société opérationnelle à apporter les actions de celles-ci à une société holding préalablement constituée et à réaliser une plus-value, exonérée si elle s'inscrit dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé (article 90, 9^o, 1^{er} tiret, C.I.R.). Dans un deuxième temps, la société opérationnelle distribue des dividendes à sa société mère qui seront exonérés, sous certaines conditions, de précompte mobilier (article 106, § 6, A.R./C.I.R.⁷⁰) et déductible à hauteur de 95%, à l'époque, dans le chef de la holding en vertu du régime RDT⁷¹. Enfin, afin d'éviter une

⁶⁹ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal, op. cit.*, p. 144.

⁷⁰ Arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B.*, 13 septembre 1993.

⁷¹ Abréviation de "revenus définitivement taxés", régime prévu aux articles 202 et suivants du C.I.R. qui permettent, depuis la réforme de l'impôt des sociétés de 2017, une déduction de 100%.

imposition au titre de dividendes dans le chef de l'actionnaire personne physique de la holding, cette dernière opère un remboursement de capital imputé sur le capital libéré, auparavant entièrement exonéré en vertu de l'article 18, 2^o, C.I.R.⁷².

L'administration a estimé à plusieurs reprises que ce montage contrariait les objectifs de l'article 18 C.I.R.⁷³, a entendu les redresser sur pied de la nouvelle mesure générale anti-abus et les requalifier en distribution de dividendes de la société opérationnelle à l'actionnaire personne physique.

Or, à notre sens, pour que l'administration puisse substituer une distribution de dividendes aux actes réalisant cette opération de plus-value interne, il faudrait que l'acte de constitution de la holding lui soit inopposable. Dans le cas contraire, la personnalité juridique distincte de celle-ci lui demeure opposable et elle ne peut en faire fi⁷⁴.

Ainsi, le contribuable pourrait démontrer que la constitution de cette holding n'est pas liée aux autres actes de l'opération par une unité d'intention mais motivée par des motifs non-fiscaux propres à la situation⁷⁵ et donc faire échec à l'application de la mesure.

b) Détermination des actes et champ d'application temporel de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.

L'identification des actes abusifs a également son importance pour la détermination de l'applicabilité *ratione temporis* de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. aux actes en question.

En effet, l'article 169, alinéa 1^{er}, de la loi-programme du 29 mars 2012 prévoit l'entrée en vigueur de la nouvelle mesure générale anti-abus en matière d'impôts sur les revenus en ces termes :

« L'article 167 est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2013, ainsi qu'aux actes ou ensembles d'actes juridiques posés au cours d'une période imposable clôturée au plus tôt à la date de publication de la présente loi au Moniteur belge et se rattachant à l'exercice d'imposition 2012. Toute modification apportée à partir du 28 novembre 2011 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application des dispositions visées à l'article 167 ».

⁷² D.-E. PHILIPPE ET M. DELANOTTE, « Les doubles structures et l'article 344, §1^o C.I.R.: quels sont les actes posés par le contribuable susceptibles d'abus ? », *R.G.C.F.*, 2017, pp. 422-423.

⁷³ Ce point fait l'objet de débat en jurisprudence et nous y reviendrons dans la partie consacrée à l'identification des objectifs de la disposition contournée dans le cadre d'un montage abusif (2).

⁷⁴ Nous reviendrons plus longuement sur la question de l'opposabilité ou non des actes posés par des tiers et de la personnalité juridique distincte d'une société dont le contribuable est administrateur ou actionnaire dans le cadre de l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. (3).

⁷⁵ Par exemple, si la personne physique est actionnaire de plusieurs sociétés, elle peut créer une holding dans une optique de rationalisation de leurs rapports, de leur gestion ou encore pour financer l'acquisition d'une nouvelle société par le biais d'un emprunt. Cette problématique en soulève une nouvelle qui est celle, pour le contribuable et les conseillers fiscaux, de la création « artificielle » de motifs non-fiscaux en amont de la préparation d'un montage qui pourrait être jugé abusif par l'administration. Il serait ainsi théoriquement possible d'« abuser » de la mesure générale anti-abus.

Cette loi a fait l'objet d'une publication au Moniteur belge à la date du 6 avril 2012.

Le Ministre des Finances, lors des travaux préparatoires, soutenait que, dans l'hypothèse d'une opération réalisée par plusieurs actes juridiques, il suffisait que le dernier d'entre eux ait été accompli après l'entrée en vigueur de la mesure anti-abus pour que cette dernière soit applicable à toute l'opération, quand bien même elle serait constituée d'actes posés avant son entrée en vigueur⁷⁶. L'administration partage cette position dans une circulaire du 4 mai 2012⁷⁷ et la soutient désormais devant les cours et tribunaux.

La doctrine consacre la position inverse, à savoir que tous les actes réalisant l'opération constitutive d'abus doivent avoir été posés après l'entrée en vigueur de la mesure ; le point de départ du raisonnement se situant au premier acte de l'opération et au non au dernier.

Le Secrétaire d'Etat à la lutte contre la fraude sociale et fiscale avait d'ailleurs démenti le Ministre des Finances dans une séance ultérieure à la Chambre⁷⁸ et partageait le point de vue de la doctrine unanime sur le sujet⁷⁹.

La controverse n'a pas manqué de resurgir devant l'ordre judiciaire.

En effet, dans un premier temps, des juridictions d'instance ont fait droit à la thèse de l'administration⁸⁰ et ont appliqué l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. à des opérations dont des actes ont été posés avant l'entrée en vigueur mais dont au moins le dernier a été posé après.

La Cour d'appel de Gand a réformé les deux jugements du tribunal de première instance de Bruges précités et a consacré la thèse défendue unanimement par la doctrine, qu'elle rappelle depuis avec constance⁸¹.

Synthétiquement, trois arguments sous-tendent la position de la doctrine et de la Cour d'appel de Gand.

En premier lieu, elle se fonde sur le texte de l'article 169 de la loi-programme du 29 mars 2012 dont il découle que, pour que la nouvelle mesure anti-abus puisse s'appliquer, il faut que tous les actes juridiques réalisant l'opération, y compris le premier d'entre eux, aient été accomplis après l'entrée en vigueur de la loi, soit à partir de l'exercice d'imposition 2013 pour l'impôt des personnes physiques.

⁷⁶ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53-2081/016, p. 71.

⁷⁷ Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, points B.1 et B.2, pp. 2 et 3.

⁷⁸ *Bull. Q&R.*, Chambre, session 2011-2012, n°53-107, p. 304.

⁷⁹ A. NOLLET, « L'applicabilité *ratione temporis* de la mesure générale anti-"abus fiscal" en présence d'une opération constituée de plusieurs actes : clarifications de la Cour d'appel de Gand ... en attendant celles de la Cour de cassation ? », *R.G.C.F.*, n° 2020/6, 2020, p. 456.

⁸⁰ *Voy. not.* Civ. Anvers (div. Anvers), (4^e ch.), n° 17/2635/A, 29 octobre 2018, *Monkey.be* et Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (10^e ch.), n° 17/2635/A, 4 mars 2019, *Taxwin.be* qui concerne des montages de plus value interne; Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (10^e ch.), n° 16/3559/A, 18 mars 2019, *Monkey.be* qui porte sur une affaire d'achats de parts d'une société coopérative suivis d'une sortie de celle-ci par le contribuable contre le paiement d'un montant.

⁸¹ *Voy. not.* Gand (fisc.) (5^e ch.), n° 2018/AR/976, 3 décembre 2019, *Monkey.be* ; Gand (5^e ch.), n° 2019/AR/940, 28 avril 2020, *Taxwin.be* ; Gand (5^e ch.), n° 2019/AR/601, 1^{er} septembre 2020, *Taxwin.be* ; Gand (5^e ch.), n° 2019/AR/982, 6 octobre 2020, *Monkey.be* et Gand (5^e ch.), n° 2019/AR/306 et 2019/AR/307, 1^{er} décembre 2020, *Monkey.be*.

Dans un arrêt du 3 décembre 2019 précité, la Cour d'appel de Gand constate donc que la thèse de l'administration ne trouve aucun appui dans la loi, dont le libellé est clair et qui ne peut être infirmé par une déclaration du Ministre lors des travaux parlementaires⁸².

Ensuite, la même Cour, dans un arrêt du 28 avril 2020, fait « [...] droit à l'argumentaire du contribuable qui mobilisait l'impératif de « prévisibilité de l'impôt » tel qu'il découle de l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel à la CEDH dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (notamment dans son arrêt *Serkov* du 7 juillet 2011) »⁸³ selon laquelle une ingérence fiscale doit être suffisamment « accessible (aux personnes concernées), précise et prévisible (dans son application) »⁸⁴.

Il s'ensuit que si l'on appliquait la mesure générale anti-abus à des actes posés par le contribuable avant son entrée en vigueur, il en résulterait une entorse à l'exigence de prévisibilité puisque ce dernier « ne pouva[it] raisonnablement avoir aucune idée du risque que [son] opération puisse un jour être vue [...] comme un abus fiscal, puisque la notion n'existait alors tout simplement pas dans notre droit »⁸⁵.

Enfin, la doctrine⁸⁶, en se fondant sur la notion d'opération réalisée par un ensemble d'actes juridiques - qui suppose une unité d'intention de telle sorte que l'accomplissement du dernier acte avait déjà été envisagé lorsque le premier d'entre eux a été posé – estime qu'au début de cette « chaîne indivisible », « [...] le contribuable devait être en mesure de savoir quel régime de mesure générale anti-abus pourrait lui être applicable, et donc mesurer le risque d'un éventuel abus fiscal (au regard de la nouvelle mesure générale anti-abus) »⁸⁷.

En d'autres termes, puisque l'opération constitue une chaîne indivisible d'actes juridiques, l'applicabilité temporelle de la nouvelle mesure anti-abus doit s'apprécier au moment où le premier acte est accompli⁸⁸, raison pour laquelle il est primordial d'identifier tous les actes juridiques réalisant l'opération (ainsi que l'unité d'intention) que le fisc entendant rendre inopposable par l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.

Notons également que si les actes constitutifs d'abus (même le premier d'entre eux) ont été accomplis antérieurement à l'entrée en vigueur de la nouvelle mesure anti-abus, le juge devra, le cas échéant, appliquer l'ancienne.

A la suite des arrêts gantois précités, le Ministre des Finances, répondant à une question parlementaire, a fait savoir que l'administration maintiendrait, à l'avenir, sa position, notamment en raison du fait que la jurisprudence sur le sujet n'était « pas sans équivoque »⁸⁹, et qu'elle entendait introduire un pourvoi en cassation contre l'arrêt gantois du 3 décembre 2019.

⁸² A. NOLLET, *op. cit.*, *R.G.C.F.*, 2020/6, p. 457.

⁸³ *Ibid.*

⁸⁴ *Ibid.*

⁸⁵ *Ibid.*, p. 458.

⁸⁶ *Voy. not.*, A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou ...*, *op. cit.*, pp. 511-512 et 591 ; T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, pp. 212-213.

⁸⁷ A. NOLLET, *op. cit.*, *R.G.C.F.*, 2020/6, p. 458.

⁸⁸ *Ibid.*

⁸⁹ *Bull. Q&R.*, Chambre, session 2019-2020, n° 55-021, pp.141-142, réponse du Ministre des Finances du 15 juin 2020 à la question n° 351 du député Steven Mathei du 11 mai 2020.

Nous attendons donc cet arrêt avec impatience afin que la Cour de cassation mette un terme à cette controverse animée par l'administration qui persiste dans une interprétation *contra legem* qui ne fait qu'ajouter de l'insécurité juridique.

2) *L'élément objectif : l'identification des objectifs de la disposition et la démonstration de leur contrariété par les actes du contribuable*

Il ressort également de la jurisprudence que l'identification des objectifs de la disposition « abusée » pose des difficultés tant à l'administration qu'aux juges⁹⁰. Ces objectifs sont d'autant plus difficilement identifiables que la disposition a un caractère général et prévoit une taxation et, inversement, plus aisément identifiables lorsqu'elle est spécifique et prévoit un avantage fiscal.

Nous illustrerons ce constat par la jurisprudence d'une part, relative à l'article 18, 1^o, C.I.R., qui est une disposition taxatrice à caractère général⁹¹ (a) et, d'autre part, celle relative à l'article 537 C.I.R., qui est une disposition spécifique qui prévoit un avantage fiscal (b).

a) Les objectifs d'une disposition taxatrice à caractère général

Le jugement du tribunal de première instance de Bruges du 19 février 2018⁹² porte sur le redressement d'une réduction de capital libéré consécutive à un montage de plus-value interne qui contrarierait les objectifs de l'article 18, 1^o, C.I.R., lequel prévoit l'imposition des dividendes⁹³. Dans cette décision, le juge semble confondre l'objet de la disposition, c'est-à-

⁹⁰ Notons, au sujet des objectifs d'une disposition, que le tribunal de première instance de Mons, dans un jugement du 26 janvier 2021 (non publié), vient de se prononcer au sujet de l'« effet relatif » de la mesure anti-abus (expression initialement employée par A. NOLLET, *De l'abus fiscal* ou..., *op. cit.*, p. 477), c'est-à-dire le fait qu'elle ne puisse s'appliquer qu'en cas de contrariété aux objectifs d'une disposition du Code des impôts sur les revenus uniquement. La question était controversée en raison d'une déclaration du Ministre des Finances, reprise dans une circulaire administrative, qui recommande une interprétation large des termes et donc l'application de la mesure aux autres lois particulières en matière d'impôts sur les revenus qui ne figurent pas dans le Code. Cette déclaration a fait l'objet de critiques doctrinales estimant qu'elle était fort peu compatible avec le principe d'interprétation stricte du droit fiscal. Le tribunal montois, dans cette affaire, a fait droit à la demande du contribuable qui estimait que l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. ne pouvait pas s'appliquer en cas d'« abus » d'une disposition de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi qui prévoit l'exclusion de certains éléments du bénéfice imposable des sociétés reconnues comme « entreprise d'insertion ».

⁹¹ Pour d'autres exemples des difficultés que pose l'identification des objectifs d'une disposition taxatrice générale voy. Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (civ.) (10^e ch.), n^o 16/3559/A, 18 mars 2019, *Monkey.be*, à propos de l'article 32 C.I.R., Civ. Bruxelles (7^e ch.), n^o 2018/4032/A, 26 juin 2020, *Taxwin.be*, à propos des articles 23 et s. et 90, 9^o, C.I.R. et Civ. Flandre orientale (div. Gand), n^o 19/943/A, 11 janvier 2021, *Taxwin.be*, à propos des articles 23, 24 et 25 C.I.R. Dans les trois affaires, les tribunaux considèrent que l'administration n'apporte pas la preuve de l'élément objectif de l'abus.

⁹² Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (4^e ch.), n^o 16/2904A, 19 février 2018, *Monkey.be*.

⁹³ Dans cette affaire, les faits sont particuliers car la société a procédé à plusieurs réductions de capital d'un montant presque équivalent aux dividendes qu'elle recevait d'une autre société avant l'entrée en vigueur de la nouvelle mesure. Ainsi, l'administration, sûrement par crainte de ne pas pouvoir l'appliquer à des actes qui

dire ce que la règle édicte, et son objectif⁹⁴, soit ce en vue de quoi la règle a été adoptée, lorsqu'il considère que celui de l'article 18, 1^o, C.I.R. est de « rendre imposables les allocations de bénéfices et/ou de réserves et/ou les remboursements de capital social aux actionnaires » (*traduction libre*). Il considère également que l'exonération des réductions de capital libéré constitue une exception à cette disposition qui doit être interprétée strictement et estime qu'elles ne peuvent être opérées qu'exceptionnellement.

Or, il suffit de faire la généalogie de l'exonération des remboursements de capital libéré pour se rendre compte que le juge identifie mal les objectifs de la disposition en cause.

En effet, la règle d'exonération des remboursements de capital libéré a été introduite par l'article 5 d'un arrêté royal du 3 juillet 1939⁹⁵ que le Rapport au Roi justifie « par le fait que le texte alors en vigueur [qui imposait indistinctement tous les remboursements de capital] avait fait l'objet de contestations, qui ont été suivies par certains arrêts de justice selon lesquels le remboursement du capital pouvait se faire en franchise de l'impôt lorsqu'il était opéré en exécution d'une décision régulière de réduction de capital prise par l'assemblée générale des actionnaires (même en cas de bénéfices) »⁹⁶.

Ainsi, le législateur de l'époque, en entérinant cette jurisprudence, a entendu laisser au contribuable la possibilité de choisir entre une distribution de dividende imposable et une réduction de capital exonérée sans que celle-ci ne doivent répondre à quelque condition que ce soit⁹⁷.

De surcroît, l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 1^{er} octobre 2019 qui réforme cette décision, suivant à la lettre l'arrêt de la Cour constitutionnelle, reproche à l'administration de ne pas tenir compte des « pratiques communément en vigueur à l'époque »⁹⁸ (*traduction libre*) qui ressortent clairement des travaux préparatoires de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés. Cette loi abroge l'exonération totale des remboursements de capital libéré et instaure « une imputation au *pro rata* de la réduction de capital sur les réserves »⁹⁹. Les travaux préparatoires de cette loi indiquent clairement que, jusqu'à cette réforme, un remboursement de capital pouvait être intégralement imputé sur le capital libéré et donc exonéré.

La Cour d'appel de Gand a donc logiquement, à notre sens, considéré que l'administration n'apportait pas la preuve de l'élément objectif de l'abus dans le cas d'espèce.

n'entrent pas dans son champ d'application temporel, s'est contentée de redresser la dernière réduction de capital postérieure à l'entrée en vigueur de la mesure.

⁹⁴ D-E. PHILIPPE ET A. NOLLET., « Retour sur la première application jurisprudentielle de la mesure générale anti-« abus fiscal » en matière d'impôts sur les revenus », *T.F.R.*, 2019, p. 182.

⁹⁵ Arrêté royal n°14 du 3 juillet 1939 créant de nouvelles ressources et apportant des modifications à la législation en matière d'impôts sur les revenus, *M.B.*, 5 juillet 1939.

⁹⁶ A. DELLA FAILLE, « Applications pratiques du nouvel article 344, § 1^{er} du CIR en matière d'impôt des sociétés », in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2013*, E., CECI, ET AL. (dir.), 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 193.

⁹⁷ Ce qui semble, d'ailleurs, logique au regard de l'économie du Code des impôts sur les revenus, puisqu'un remboursement de capital libéré ne constitue pas un revenu. Il ne s'agit plutôt, pour l'actionnaire, que de récupérer sa mise de départ dans la société, contrairement à un dividende, qui est le fruit de celle-ci.

⁹⁸ Gand (5^e ch.), n° 2018/AR/925, 1^{er} octobre 2019, *Monkey.be*.

⁹⁹ *Le Fiscologue*, « Cour d'appel de Gand : une réduction de capital n'est pas un abus fiscal », n°1628, 18 octobre 2019, p. 9.

b) Les objectifs d'une disposition spécifique prévoyant un avantage fiscal

En comparaison, il ressort des litiges portant sur des actes abusant de l'article 537 C.I.R.¹⁰⁰ que les objectifs d'une disposition spécifique qui prévoit un avantage fiscal sont plus aisément identifiables, ce qui n'assure pour autant pas une appréciation exacte de la contrariété des actes du contribuable auxdits objectifs.

En effet, l'article 537 C.I.R. prévoit un mécanisme transitoire, à la suite de l'augmentation du précompte mobilier sur les bonis de liquidation de 10% à 25% (désormais passé à 30%), qui permet à une société de distribuer les réserves taxées telles qu'approuvées par l'assemblée générale au 31 mars 2013 au plus tard sous la forme de dividende imposé à 10%, à la condition et dans la mesure où au moins le montant perçu est réincorporé dans le capital au plus tard lors de la période imposable qui se clôturait avant le 1^{er} octobre 2014. La disposition est accompagnée d'une mesure spécifique anti-abus qui prévoit que les remboursements de capital ultérieurs sont imputés en priorité sur la part du capital réincorporé en vertu de la disposition et taxés à des taux plus élevés pendant quatre ou huit ans, ensuite exonérés après ce délai d'attente.

Les objectifs de cette disposition, qui figurent dans les travaux préparatoires de la loi, étaient, d'une part, de renforcer les capitaux propres des sociétés, plus particulièrement des PME, en laissant le bénéfice du taux réduit sur des réserves qui allaient être réincorporées au capital et, d'autre part, « d'éviter qu'en raison de l'augmentation du précompte mobilier sur les bonis de liquidation, des sociétés ne procèdent à leur liquidation afin de bénéficier encore du précompte mobilier au taux de 10% »¹⁰¹.

Dans un jugement du tribunal de Nivelles du 24 février 2020, le juge a identifié avec précision ces objectifs et a estimé que le contribuable les avait contrariés puisque, si sa volonté était réellement d'augmenter le capital de la société, il « n'aurait jamais recouru à deux actes distincts et simultanés de réduction et d'augmentation de capital »¹⁰².

Ce point de vue est partagé par d'autres juridictions, principalement en instance¹⁰³, dans des affaires similaires, ce qui n'est toutefois pas le cas de la Cour d'appel de Gand.

En effet, la Cour déduit de la disposition spécifique anti-abus de l'article 537 C.I.R. que le législateur a entendu assurer le maintien du capital constitué en vertu de l'opération prévue par la disposition mais qu'il n'en ressort pas qu'il aurait voulu « bloquer » également le capital qui se trouvait dans la société avant l'application de l'article 537 C.I.R. Ainsi, « rien

¹⁰⁰ Introduit par l'article 6 de la loi-programme du 28 juin 2013, *M.B.*, 1^{er} juillet 2013.

¹⁰¹ *Le Fiscologue*, « 'Liquidation interne' et réduction de capital préalable : pas d'abus », n° 1673, 16 octobre 2020, pp. 6-7.

¹⁰² Civ. Brabant wallon (fisc.) (14^e ch.), n° 17/2340/A, 24 février 2020, *Monkey.be*.

¹⁰³ *Voy. not.* Civ. Flandre occidentale (div. Bruges), (10^e ch.), n°17/2215/A, 7 janvier 2019, *Monkey.be*, réformé par Gand, (5^e ch.), n° 2019/AR/820, 8 septembre 2020, *Taxwin.be* ; Civ. Flandre occidentale (div. Bruges), (10^e ch.), n°17/3719/A, 4 février 2019, *Monkey.be*, confirmé par Gand, (5^e ch.), n° 2019/AR/758, 24 novembre 2020, *Taxwin.be* ; Civ. Flandre occidentale (div. Bruges), (10^e ch.), 17/2895/A, 18 mars 2019, *Monkey.be*, réformé Gand, (5^e ch.), n°2019/AR/1498, 15 décembre 2020, *Taxwin.be* et Civ. Flandre occidentale (div. Bruges), (10^e ch.), n°18/655/A, 29 avril 2019, *Monkey.be*.

ne permet [...] de déduire que le législateur ne souhaitait réserver cette mesure transitoire qu'aux sociétés qui n'avaient pas réduit leur capital préalablement à l'application de l'article 537 C.I.R. (et ce contrairement à l'application de l'article 269, § 2, C.I.R.¹⁰⁴) »¹⁰⁵.

Ainsi, le contribuable n'a pas contrarié les objectifs poursuivis par le législateur puisque le capital constitué en application de l'article 537 C.I.R. a augmenté les fonds propres de la société de manière durable et il s'est, dès lors, contenté de faire « usage de la possibilité qui lui est offerte par l'article 537 du C.I.R. en réalisant l'ensemble des opérations »¹⁰⁶ (*traduction libre*).

En effet, l'opération procède de la recherche de la voie la moins imposée puisqu'*in fine*, la société a respecté l'objectif de renforcement de ses fonds propres poursuivis par le législateur. Si le contribuable n'a pas contrarié les objectifs du législateur, il n'y a pas d'abus et l'administration ne peut utiliser l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. pour apprécier le montant de l'augmentation de capital qui dépend des besoins de la société et auquel il n'est fait aucune mention dans les travaux parlementaires.

c) Rigueur est mère de sécurité juridique

Nous avons donc constaté que l'identification des objectifs d'une disposition et la détermination de leur contrariété par les actes constitutifs d'abus posait des problèmes dans la pratique alors que cette étape est primordiale pour l'application de la mesure puisqu'elle permet d'« objectiver » l'abus, à défaut de quoi l'administration se contenterait de sonder les cœurs et les reins des contribuables.

Cette étape est en outre déterminante au stade ultime de l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. dès lors que les objectifs de la disposition constituent la « référence qui doit ensuite venir « dicter » au fisc la mesure exacte du rétablissement de l'impôt [...] »¹⁰⁷, ce qui permet d'« objectiver » le redressement.

La Cour constitutionnelle est d'ailleurs d'avis que sans cette référence aux objectifs, la mesure constituerait « une habilitation générale autorisant l'administration à fixer elle-même,

¹⁰⁴ Cette disposition est introduite par l'article 5 de la même loi-programme du 28 juin 2013 consécutivement à l'augmentation du précompte mobilier sur les bonis de liquidation. Elle prévoit un taux réduit au précompte mobilier « sur les dividendes distribués aux détenteurs des actions ou parts nouvelles créées dans le cadre de ces augmentations de capital sous réserve du respect de plusieurs conditions » (*Doc. Parl.*, 2012-2013, n°53 2853/001, p. 5) et toujours dans un but d'augmentation du capital des PME. La disposition prévoit explicitement que les sociétés qui ont réduit leur capital antérieurement ne peuvent bénéficier du taux de précompte réduit, ce que ne prévoit ni l'article 537 C.I.R. ni ses travaux préparatoires. On peut en déduire, avec la Cour d'appel de Gand, que si telle avait été l'intention du législateur pour l'article 537 C.I.R., il n'aurait pas manqué de le prévoir dans le texte légal ou à tout le moins de le mentionner dans les travaux parlementaires.

¹⁰⁵ *Le Fiscologue*, « 'Liquidation interne' et réduction de capital préalable : pas d'abus », n° 1673, 16 octobre 2020, p. 7.

¹⁰⁶ Gand (5^e ch.), n° 2019/AR/820, 8 septembre 2020, *Taxwin.be*.

¹⁰⁷ D-E. PHILIPPE ET A. NOLLET., *op. cit.*, *T.F.R.*, 2019, p. 182.

par voie de mesure générale, la matière imposable [...] »¹⁰⁸ et violerait le principe de légalité en matière fiscale.

Dans l'hypothèse où les objectifs d'une disposition ne ressortiraient pas de manière suffisamment claire du texte ou de ses travaux préparatoires, ou encore si l'administration ne parvenait pas à les identifier ou à démontrer qu'ils ont été contrariés par les actes du contribuable, il y aurait lieu de ne pas appliquer l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. en application de l'adage *In dubio contra fiscum*¹⁰⁹, ce qui permettrait, par ailleurs, de ménager le principe de prévisibilité de la loi fiscale, tel qu'il ressort de l'arrêt *Serkov*¹¹⁰.

Enfin, nous remarquons que la Cour d'appel de Gand fait preuve de plus de rigueur que les autres juridictions dans le raisonnement qui sous-tend l'application de la mesure en suivant à la lettre l'arrêt de la Cour constitutionnelle. Nous ne pouvons que recommander aux juridictions de fond de s'en servir comme guide en attendant celui de la Cour de cassation.

3) *Objet de l'inopposabilité : les actes posés par le contribuable*

La jurisprudence fait apparaître une nouvelle question qui est celle de l'objet et de l'étendue de l'inopposabilité prévue par la nouvelle mesure générale anti-abus. En d'autres mots, l'administration peut-elle rendre inopposables, sur base de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., des actes juridiques accomplis (« posés ») par des tiers ?

Cette controverse survient du texte légal lui-même qui dispose qu'« il y a abus fiscal lorsque le *contribuable* réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'*il a posé* [...] » (*c'est nous qui soulignons*) une des deux variantes de l'abus. Si l'on fait une lecture littérale des termes de la disposition, il est nécessaire que ce soit le contribuable lui-même qui ait posé l'acte ou les actes constitutifs d'abus. Le verbe « posé » est rédigé au singulier de telle sorte qu'il peut se rapporter tant à l'acte unique qu'à l'ensemble d'actes. Ainsi, le contribuable devrait avoir posé l'ensemble, soit la totalité, des actes juridiques, dans l'hypothèse d'une opération abusive.

Nous verrons que cette interprétation littérale du texte ne fait l'unanimité ni en doctrine ni en jurisprudence.

Ainsi, dans cette section, nous présenterons les différentes interprétations qui existent et qui sont au nombre de trois : la première « extensive » (a), la deuxième « téléologique » (b) et la troisième « stricte » (c). Nous les illustrerons par des cas pratiques issus de la jurisprudence et nous conclurons par un commentaire sur chacune d'entre elles (d).

Enfin, pour être complet, précisons d'emblée que cette question ne pose réellement problème que dans l'hypothèse d'une opération abusive réalisée par plusieurs actes juridiques

¹⁰⁸ C.Const., n°141/2013, 30 octobre 2013, B.21.1.

¹⁰⁹ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal, op. cit.*, p. 100.

¹¹⁰ En effet, les objectifs d'une disposition sont la « norme » qui doit guider le comportement du contribuable en matière d'abus fiscal. S'ils ne sont identifiables ni dans le texte de loi lui-même, ni dans les travaux préparatoires, il n'a aucun critère de référence pour adopter un comportement plutôt qu'un autre.

accomplis par le contribuable lui-même et par des tiers et non dans celle d'un abus par un acte juridique unique, nécessairement posé par le contribuable lui-même¹¹¹.

a) **Interprétation « extensive »**

Cette approche consiste à considérer que l'administration peut rendre inopposables, sur pied de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., tant les actes posés par le contribuable lui-même que des actes accomplis par des tiers.

Le tribunal de première instance de Bruges a consacré cette interprétation de la mesure dans un jugement du 4 mars 2019¹¹² qui porte sur la requalification d'un montage de plus-value interne¹¹³ en distribution de dividendes imposable.

Dans cette décision, le juge met en exergue le fait qu'au moment où il est décidé que la holding opérera une réduction de capital en franchise d'impôts, elle ne disposait pas des liquidités nécessaires et qu'elle n'a pu le faire qu'après avoir reçu des dividendes de la société opérationnelle. Ainsi, il ressort de l'opération en cause que les contribuables avaient pour but essentiel d'éviter l'impôt sur les dividendes et de se reverser des liquidités en exonération d'impôts en les faisant transiter par la holding.

Il conclut à un abus et achève son raisonnement par la considération suivante : « Pour l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., il n'est pas nécessaire que le demandeur ait lui-même accompli tous les actes juridiques. Il suffit qu'il ait accompli certains actes juridiques sans lesquels l'abus fiscal n'aurait pas été possible. Le demandeur a ainsi fait l'économie de l'impôt sur les dividendes. Si l'abus fiscal n'avait pas eu lieu, le demandeur aurait dû retenir l'impôt à la source et le verser à l'État belge. L'article 344, § 1^{er}, C.I.R. peut donc être appliqué au requérant et c'est à juste titre qu'il a été imposé au précompte mobilier » (*traduction libre*).

Ainsi, dans une opération qui implique des actes à la fois de la société opérationnelle (distribution de dividendes à la holding), de la société holding (décision de réduction du capital) et des actionnaires personnes physiques (constitution de la holding, vente/apport des actions de la société opérationnelle à la holding), le tribunal brugeois – sans doute dans un souci d'effectivité maximale de la mesure – estime que tous les actes pourront être écartés indistinctement, qu'ils soient accomplis par le contribuable lui-même (en l'occurrence, la holding) ou par des tiers (les actionnaires personnes physiques et la société opérationnelle).

Cette interprétation est partagée par la Cour d'appel de Gand qui, dans un arrêt du 1^{er} décembre 2020¹¹⁴, considère que « le texte de la loi n'exclut pas qu'un contribuable commette

¹¹¹ En droits d'enregistrement et de succession, la circulaire du 10 avril 2013 (n° 5/2013) exclut systématiquement du champ d'application de la mesure générale anti-abus en la matière les opérations de planifications patrimoniales réalisées par testament en ce que le redevable des droits (le légataire) n'a nécessairement pas posé l'acte en question. Dans la mesure où la disposition anti-abus en droits d'enregistrement et de succession est rédigée presque mot pour mot de la même façon que celle en impôts sur les revenus, on peut en déduire que cette dernière n'est pas applicable à un abus consistant en un acte unique posé par une autre personne que le contribuable.

¹¹² Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (10^e ch.), n° 17/2635/A, 4 mars 2019, *Taxwin.be*.

¹¹³ *Voy. supra* C., 1), a) pour une description du montage.

un abus par lequel un autre contribuable réclame un avantage fiscal » (*traduction libre*) et précise que, dans le cas d'espèce, le contribuable était au courant des actes qui ont été passés par les tiers, qu'il y a même participé indirectement en sachant qu'il pourra en bénéficier fiscalement.

Ce qui permet à la Cour de conclure : « au sens de l'article 344, § 1^{er}, alinéa 2, C.I.R., on entend également par contribuable : la société dont le contribuable est administrateur et dans laquelle il a donc un pouvoir de décision. Dans le cas d'une décomposition artificielle d'actes successifs, il n'est pas nécessaire que le contribuable effectif ait personnellement effectué toutes les opérations lui-même. Il suffit qu'il se soit assuré des actes juridiques sans lesquels la construction n'était pas possible. Sinon, il serait trop facile de contourner l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., en plaçant artificiellement un tiers entre les deux » (*traduction libre*).

Nous appelons donc cette interprétation « extensive » puisqu'elle interprète le terme « contribuable » comme incluant les notions de redevable de précompte et de tiers, nous l'avons vu, dans un souci de pleine effectivité de la mesure.

b) Interprétation « téléologique »

L'interprétation téléologique d'un texte « consiste à éclairer [celui-ci] par le but que le législateur poursuit à travers lui »¹¹⁵.

Cette interprétation de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. se distingue de l'interprétation « extensive » par le fait qu'elle ménage le principe d'interprétation stricte du droit fiscal.

En effet, elle consiste d'abord à considérer, qu'en principe, seules les actes accomplis par le contribuable lui-même peuvent être rendus inopposables. Toutefois, à la lumière des objectifs poursuivis par la disposition, pourraient être considérés comme posés par le contribuable des actes auxquels il aurait participé indirectement ou desquels il a entendu retirer un bénéfice fiscal.

Plus précisément, M. Delanotte et D-E. Philippe¹¹⁶ distinguent deux types d'actes qui pourront être imputés au contribuable alors qu'il ne les a pas posés lui-même et, dès lors, être considérés comme faisant partie de l'opération abusive et être inopposables à l'administration pour l'établissement de l'impôt.

Premièrement, les *actes subséquents* qui sont des actes matériellement posés par le contribuable lui-même dans l'unique but de bénéficier des effets d'autres actes posés par des tiers¹¹⁷.

Deuxièmement, les *actes liés* qui sont des actes posés par des tiers mais qui « n'ont pu être formellement mis en place que grâce à l'exercice préalable d'un droit par le contribuable »¹¹⁸.

¹¹⁴ Gand (fisc.) (5^e ch.), n°2019/AR/257, 2019/AR/258, 1^{er} décembre 2020, *Monkey.be*.

¹¹⁵ P. DELNOY, *Éléments de méthodologie juridique*, *op. cit.*, p. 175.

¹¹⁶ D.-E. et M. PHILIPPE ET DELANOTTE, *op. cit.*, *R.G.C.F.*, 2017/5-6, pp. 421-440.

¹¹⁷ *Ibid.*, p. 422.

Typiquement, ce sont les actes posés par une société dont le contribuable est actionnaire majoritaire et/ou administrateur unique.

Ensuite, les deux auteurs explicitent ces deux notions inédites par des exemples et notamment celui, désormais bien connu, du montage de plus-value interne.

Dans le cadre de cette opération, l'on peut considérer que le contribuable au sens de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. est l'actionnaire personne physique¹¹⁹ et qu'il accomplit en tant que tel deux actes : la constitution de la holding et l'apport des actions de la société opérationnelle. Selon une interprétation littérale, ils sont les seuls actes susceptibles de se voir appliquer la mesure.

Or, l'on pourrait estimer que les autres actes du montage que sont la distribution de dividendes de la société opérationnelle à la holding et la décision de réduction de capital de cette dernière sont des actes que le contribuable a posés s'ils sont des actes subséquents ou liés.

En effet, les auteurs concluent que la distribution de dividendes de la société opérationnelle pourrait être considérée comme un acte lié à la condition que la holding ait participé à l'assemblée générale qui a pris cette décision, qu'elle y ait exercé un certain contrôle et que le contribuable personne physique y ait représenté la holding.

A l'inverse, la distribution de dividendes ne sera pas considérée comme un acte lié si le contribuable personne physique n'est plus administrateur de la holding ou que cette dernière est actionnaire minoritaire de la société opérationnelle de sorte qu'elle n'a exercé aucune influence sur la décision¹²⁰.

Le même raisonnement peut être suivi pour l'acte de réduction de capital de la holding : le contribuable - actionnaire personne physique a-t-il influencé la prise de décision par le poste qu'il occupe ou par son statut d'actionnaire majoritaire ?

Cette interprétation a été consacrée récemment par le tribunal d'Hasselt dans un jugement du 19 novembre 2020¹²¹ dans lequel le juge se réfère explicitement à l'article de M. Delanote et D-E. Philippe.

Cette affaire porte sur une opération par laquelle un actionnaire personne physique souhaitait revendre les actions qu'il détenait dans des sociétés liées. Les sociétés du groupe ont financé l'achat des actions par « un mécanisme complexe de distributions de dividendes, d'emprunts auprès d'autres sociétés du groupe, et auprès de la banque, d'octroi de tantièmes, de conversions de fusions et de facturations entre sociétés [...] »¹²².

L'administration a vu dans ces flux financiers une volonté d'attribuer les bénéfices en évitant d'être imposé au titre de dividendes et a voulu redresser l'opération sur pied de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.

¹¹⁸ *Ibid.*

¹¹⁹ *Ibid.*, p. 425.

¹²⁰ *Ibid.*, p. 426.

¹²¹ Civ. Limbourg (div. Hasselt), n°18/2327/A, 19 novembre 2020, *Taxwin.be*.

¹²² S. VAN CROMBRUGGE, « L'ensemble des actes juridiques doit-il émaner du contribuable lui-même ? », *Le Fiscologue*, n° 1700, 30 avril 2021, p. 3.

Le juge a vérifié en l'espèce si des actes de l'opération pouvaient être considérés comme des actes liés ou subséquents. Il a estimé que l'administration n'en apportait pas la preuve, que les actes n'avaient pas été posés par le contribuable et que la mesure n'était donc pas applicable à l'opération en cause.

c) Interprétation « stricte »

L'interprétation stricte s'en tient au texte de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., présume qu'il reflète la pensée du législateur et attribue aux mots employés le sens qui leur est généralement donné.

Comme mentionné plus haut, le texte légal exige désormais, pour qu'il y ait un abus fiscal, que ce soit le contribuable qui pose l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques. En effet, les termes « il a posé » renvoient nécessairement au contribuable et visent tant l'acte juridique que l'ensemble d'actes juridiques¹²³. Selon une interprétation littérale de la disposition, il n'y a donc pas lieu de l'appliquer à des actes posés par des tiers.

Th. Afschrift précise toutefois que le contribuable ne doit pas nécessairement avoir été partie directe à chacun des actes réalisant l'opération, « mais il ne peut les avoir « posés » [au sens de la disposition anti-abus] que s'il a concouru à un échange de volontés portant sur l'accomplissement de tous ces actes »¹²⁴.

Repartant de la notion d'opération - soit un ensemble d'actes juridiques constituant une chaîne indivisible de telle sorte que le dernier d'entre eux était inévitable dès que le premier a été accompli - il en déduit que peuvent être considérés comme ayant été accomplis par le contribuable les actes posés par des tiers uniquement dans la mesure où il était convenu entre eux qu'ils soient posés.

Enfin, il conclut « qu'en cas de pluralité d'actes faisant l'objet d'une même opération, l'administration fiscale ne pourra définir un ensemble d'actes faisant l'objet d'un abus fiscal que si ceux-ci sont tous conclus par le contribuable, ou si ce dernier s'est, à un moment ou à un autre, *engagé* à l'égard d'une des parties à ce qu'ils soient conclus, ou encore s'il a stipulé d'une manière juridiquement contraignante, vis-à-vis d'au moins une des parties à chaque acte, que ces actes soient conclus »¹²⁵, ce qui devra être démontré par le fisc par la voie de présomptions.

Le commentaire du Ministre des Finances vient à l'appui de cette thèse lorsqu'il a admis, en réponse à une question parlementaire, que la disposition anti-abus ne pourra pas être invoquée « à l'encontre de contribuables qui ne sont pas parties à l'acte juridique ou [à] la série d'actes juridiques qui impliquerait de potentiels abus fiscaux »¹²⁶.

Dans le jugement mentionné plus haut du tribunal de première instance d'Hasselt, le juge estime que la mesure anti-abus constitue une exception au principe du choix licite de la voie

¹²³ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal, op. cit.*, p. 92

¹²⁴ *Ibid.*, p. 93.

¹²⁵ *Ibid.*, pp. 93-94.

¹²⁶ *Q.R.*, Chambre, 2012-2013, 20 mars 2013, n° 115, p. 259-261, Q. n° 333 de M.DE CLERCQ.

la moins imposée et que, dès lors, « les termes définissant le champ d'application de la disposition anti-abus ne peuvent être interprétés plus largement que le texte juridique ne le permet » (*traduction libre*).

Dès lors, les actes en cause doivent tous avoir été posés par le contribuable lui-même et le tribunal ajoute qu'il doit les avoir accomplis en son nom propre et non pas en tant qu'organe d'une personne morale de telle sorte que la disposition anti-abus ne permet pas à l'administration fiscale de faire abstraction de la personnalité juridique distincte des personnes morales.

Comme nous l'avons vu, le tribunal nuancera ensuite cette thèse par la théorie des actes subséquents et liés.

Ainsi, contrairement aux deux autres interprétations, l'interprétation « stricte » de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. n'a jamais été vraiment consacrée par une juridiction de fond.

d) Retour aux principes généraux du droit fiscal

Nous avons vu, jusqu'ici, que les différentes interprétations faites de la mesure générale anti-abus dépendent finalement des sensibilités des auteurs : efficience maximale de la mesure ou respect du principe de légalité par une interprétation stricte des termes.

Nous estimons cependant qu'au regard du principe constitutionnel de légalité de l'impôt et de ses corollaires (interprétation stricte du droit fiscal et l'adage *in dubio contra fiscum*, l'interdiction d'application par analogie du droit fiscal et le principe de primauté de la réalité juridique pour l'établissement de l'impôt)¹²⁷, aucune de ces interprétations n'est pleinement satisfaisante.

L'interprétation « extensive » part du postulat que le législateur entendait introduire un mécanisme pleinement efficace visant à contrecarrer les procédés abusifs d'évitement de l'impôt, après l'écueil de la première mesure, et attribue aux termes « le contribuable » et « l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé » une extension maximale, ce qui aboutit à appliquer la nouvelle mesure anti-abus aux actes posés par le contribuable et par des tiers indistinctement.

Cette interprétation pose bien évidemment un problème au regard du principe d'interprétation stricte du droit fiscal. En effet, l'interprétation d'une loi fiscale ne peut « aboutir à étendre l'application [de celle-ci] à des situations qui ne sont pas expressément visées par elle (l'interprétation serait alors « extensive ») ». Doctrine et jurisprudence s'accordent pour considérer qu'elle est prohibée¹²⁸.

En effet, cette interprétation a eu pour conséquence d'appliquer la mesure anti-abus à des hypothèses qu'elle ne semblait pas viser, voire à l'appliquer par analogie afin de combler les lacunes rédactionnelles du texte¹²⁹. Dans le cadre de litiges portant sur un abus de l'article 18,

¹²⁷ A. NOLLET, *De l' « abus fiscal » ou ...*, *op. cit.*, pp. 221 et s.

¹²⁸ *Ibid.*, p. 226.

¹²⁹ *Ibid.*, pp. 233-234.

1°, C.I.R., l'administration a parfois entendu appliquer la mesure anti-abus aux sociétés alors qu'elles sont les redevables du précompte mobilier et non contribuable. Le précompte n'est qu'un moyen de perception de l'impôt et les notions de « contribuable » - personne assujettie à l'impôt, en l'occurrence l'impôt des personnes physiques - et de « redevable » - débiteur du revenu imposé et tenu de retenir le précompte pour le compte du créancier du revenu - ne recouvrent pas systématiquement la même réalité¹³⁰.

L'interprétation « téléologique » et la théorie des actes subséquents et liés qui en découle est plus intéressante et plus subtile que la précédente. En effet, elle permet, dans une certaine mesure, de rendre efficace la mesure anti-abus tout en ménageant le principe d'interprétation stricte du droit fiscal.

Toutefois, la possibilité d'y recourir en droit fiscal est controversée en doctrine¹³¹ puisqu'elle consiste à éclairer le texte par les objectifs poursuivis par le législateur et aboutit parfois à en étendre le champ d'application.

Cette théorie, consciente des écueils que produirait une interprétation stricte mais souhaitant ménager le principe de légalité, n'a en plus pas de réel fondement juridique. En effet, rien n'indique, ni dans le texte ni dans les travaux préparatoires, que le législateur n'entendait viser que les actes du contribuable lui-même ainsi que les actes subséquents et liés, comme rien n'indique qu'il n'entendait pas donner un champ d'application plus large ou plus restreint¹³².

Enfin, l'interprétation « stricte » nuancée par la notion d'« opération », semble être la plus conforme aux principes généraux du droit fiscal, de telle sorte qu'en l'état actuel du texte, elle devrait être la seule acceptable.

Comme le rappelle la Cour constitutionnelle, en citant les travaux parlementaires, la mesure générale anti-abus « n'enlève rien au principe selon lequel le contribuable peut opter pour la voie la moins imposée, et ce, malgré des limites qui y sont mises sans porter fondamentalement atteinte à ce principe [...] »¹³³. L'article 344, § 1^{er}, C.I.R., en tant qu'exception audit principe, consacré depuis plus de 60 ans par le Cour de cassation¹³⁴, devrait alors être interprété de manière stricte.

Le commentaire précité du Ministre des Finances, lors des travaux parlementaires, selon lequel la mesure anti-abus ne sera pas applicable aux contribuables qui ne sont pas parties aux actes juridiques constitutifs d'abus, abonde également en ce sens.

¹³⁰ P. COPPENS ET A. BAILLEUX, *Droit fiscal - Les impôts sur les revenus*, Précis de la Faculté de Droit de l'Université Catholique de Louvain, Bruxelles, Larcier, 1985, pp. 483 et s.

¹³¹ A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou ...*, *op. cit.*, pp. 226-227.

¹³² Voy. cependant, S. VAN CROMBRUGGE, « L'ensemble des actes juridiques doit-il émaner du contribuable lui-même ? », *Le Fiscologue*, n°1700, Anvers, 30 avril 2021, pp. 1-4 qui, commentant la thèse de M. Delanote et D. E. Philippe et le jugement d'Hasselt précité, trouve deux fondements à cette thèse. Premièrement, la version néerlandaise du texte dont la rédaction plus « neutre » se prêterait mieux à cette interprétation, et, deuxièmement, en se basant sur la notion d'opération, telle que nous l'avons déjà définie. Toutefois, cette notion d'opération n'apporte pas de réelle aide puisqu'elle est utilisée par les tenants des trois interprétations qui arrivent tous à des solutions divergentes.

¹³³ C. Const., n°141/2013, 30 octobre 2013, B.19.

¹³⁴ Arrêts *Brepols* et *Au Vieux Saint-Martin* précités.

Néanmoins, une telle interprétation de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. ne permet pas de redresser des procédés abusifs d'évitement de l'impôt aussi efficacement que ne pouvait l'imaginer et le souhaiter le législateur.

En effet, dans l'hypothèse d'un montage de plus-value interne, le contribuable, qui est l'actionnaire personne physique, n'a posé que deux actes, à savoir la constitution de la société holding et l'apport/vente des actions de la société opérationnelle à la holding. Pour que le fisc puisse également rendre inopposables les deux autres actes du montage (la distribution de dividendes de la société opérationnelle à la holding et la réduction de capital) et redresser l'abus efficacement, il devrait, selon cette interprétation, démontrer « l'existence d'engagements juridiquement contraignants liant le contribuable »¹³⁵, ce qui rend la mesure inefficace en pratique.

Dès lors que le législateur de 2012 prétendait revenir sur l'échec de la première mesure anti-abus et adopter une nouvelle mesure anti-abus pleinement efficace, on peut douter du fait qu'il ait entendu donner une portée aussi restreinte au texte.

En résumé, l'interprétation « extensive », en se focalisant sur l'effectivité de la mesure, est incompatible avec les principes généraux qui régissent le droit fiscal ; l'interprétation « téléologique » donne une portée à la mesure qui ne découle ni du texte ni des travaux préparatoires ; et, l'interprétation « stricte » aboutit à l'inverse de ce que le législateur recherchait, à savoir une mesure anti-abus inefficace.

Or, il est admis en droit fiscal qu'« après épuisement des différentes techniques d'interprétation usuelles, s'il subsiste un doute quant au sens à donner à une disposition de la loi fiscale parmi plusieurs interprétations également défendables, de sorte qu'il ne peut être établi avec certitude que le contribuable tombe sous l'application de cette disposition, [qu'un] tel doute doit profiter au contribuable, c'est-à-dire que le juge doit refuser de lui appliquer la disposition comme le fisc le prétend »¹³⁶. Dès lors, en l'état actuel du texte, l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. ne devrait pas pouvoir s'appliquer à une opération réalisée par des actes juridiques accomplis par le contribuable et par des tiers en vertu de l'adage *in dubio contra fiscum* puisqu'il n'est pas clair quant à la portée et à l'objet de l'inopposabilité.

De manière plus pragmatique, l'on pourrait laisser cohabiter les différentes interprétations sur le sujet jusqu'à ce que la Cour de cassation nous éclaire sur la portée à donner au texte.

Néanmoins, en attendant, il en découlera une certaine insécurité juridique pour le contribuable, qui ne saura jamais à quelle sauce il sera mangé¹³⁷ - laquelle changera en fonction des sensibilités personnelles du juge (*efficacité* contre *principe de légalité*) - et à laquelle l'adage *in dubio contra fiscum* répond et apporte une solution.

Fort de ce constat, nous estimons que pour poursuivre l'objectif de mise en échec des procédés abusifs d'évitement de l'impôt ainsi que pour anticiper cette insécurité juridique, le

¹³⁵ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, op. cit., p. 94.

¹³⁶ A. NOLLET, *De l'abus fiscal* ou ..., op. cit., p. 228.

¹³⁷ *Ibid.*, p. 241.

législateur devrait prendre en compte les obstacles qui apparaissent déjà en jurisprudence et revoir le texte de la nouvelle mesure anti-abus¹³⁸.

Selon nous, le législateur ne pourrait, toutefois, pas s'affranchir de la définition de l'abus contenue à l'alinéa 2 de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. ni même abandonner la référence aux actes et à la personne qui pose les actes constitutifs d'abus et devrait, dès lors, dresser une liste limitative des actes qu'il entend rendre inopposables.

En effet, c'est bien cette définition générique qui « objective » la notion tant pour la qualification de l'abus que pour son redressement et qui permet « que l'inopposabilité [puisse] porter directement sur les actes juridiques eux-mêmes et que le fisc [soit] autorisé à s'écarter exceptionnellement de toute ou partie de leurs effets », contrairement à la première mesure anti-abus¹³⁹.

Le législateur pourrait, par exemple, prévoir l'inopposabilité des actes posés par le contribuable lui-même ou en tant qu'organe ou membre d'organe d'une société, des actes posés par des « personnes liées » (notion déjà connue en droit fiscal) ou encore des actes posés par des personnes qui entretiennent des liens d'intérêts avec le contribuable (à démontrer par voie de présomptions par l'administration) et, ainsi, circonscrire précisément l'objet et la portée de la sanction d'inopposabilité en cas d'abus fiscal.

Nous verrons dans la prochaine section (4) qu'une telle modification textuelle est également nécessaire au regard des obligations européennes qui incombent à la Belgique.

4) Coexistence de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. avec l'article 6 de la Directive ATAD dans l'ordre juridique belge

Dans le cadre d'un litige qui a été porté devant la Cour d'appel de Gand¹⁴⁰, l'administration entendait faire application de la nouvelle mouture de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. à une opération constituée d'actes juridiques accomplis avant son entrée en vigueur.

Au soutien de cette thèse, l'administration invoque désormais un argument relevant du droit européen, et plus précisément, de l'article 6 de la Directive ATAD¹⁴¹ qui prévoit une mesure

¹³⁸ Au même titre que l'ancienne version qui, en raison de sa rédaction et de l'interprétation stricte qui en a été faite, a dû être revue par le législateur.

¹³⁹ A. NOLLET, *De l'abus fiscal* ou ..., *op. cit.*, pp. 469-470.

¹⁴⁰ Gand (fisc.) (5^e ch.), n° 2019/AR/982, 6 octobre 2020, *Monkey.be*.

¹⁴¹ Rédigé en ces termes :

1. *Aux fins du calcul de la charge fiscale des sociétés, les États membres ne prennent pas en compte un montage ou une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.*

2. *Aux fins du paragraphe 1, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.*

3. *Lorsqu'un montage ou une série de montages n'est pas pris en compte conformément au paragraphe 1, la charge fiscale est calculée conformément au droit national.*

générale anti-abus en matière d'impôt des sociétés que les Etats membres devaient transposer pour le 31 décembre 2018 au plus tard¹⁴².

Selon l'administration, tant l'ancienne que la nouvelle version de la mesure générale anti-abus belge doivent être interprétées conformément à la mesure anti-abus d'ATAD et au principe européen d'interdiction d'abus de droit de telle sorte que, peu importe la date à laquelle les actes constitutifs d'abus ont été accomplis, ils doivent se voir appliquer la nouvelle mesure anti-abus¹⁴³.

La Cour a rappelé sa jurisprudence constante sur le sujet¹⁴⁴ selon laquelle l'article 169 de la loi-programme du 29 mars 2012, qui prévoit les modalités d'entrée en vigueur de la nouvelle mesure anti-abus, ne permet son application qu'à des opérations dont tous les actes, donc y compris le premier d'entre eux, ont été accomplis après son entrée en vigueur.

Ensuite, la thèse de l'administration sur le droit européen a été - à juste titre, selon nous - rejeté par la Cour d'appel qui a rappelé que l'entrée en vigueur de la Directive ATAD a été clairement réglée dans son article 11, § 1^{er} et que, dès lors, elle ne peut s'appliquer qu'aux montages mis en place après celle-ci, soit à partir du 1^{er} janvier 2019. Elle a ainsi dénié toute possibilité d'interprétation rétroactive conforme à l'article 6 de la Directive ATAD.

La Cour poursuit et considère que l'administration ne peut pas non plus être suivie lorsqu'elle invoque le principe européen de l'interdiction de l'abus droit qui ne vaut, en toute hypothèse, qu'en cas d'application du droit européen, ce qui n'est pas le cas en l'occurrence¹⁴⁵.

Avec A. Nollet, la lecture de l'argumentation de l'administration qui consiste à dire que quelle que soit la mesure anti-abus belge à appliquer, elle devrait, en toute hypothèse, « être interprétée conformément à la mesure d'ATAD ..., ce qui conduirait alors nécessairement l'interprète à lire l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. comme s'il avait été toujours été libellé tel qu'il a été réécrit en 2012 ... »¹⁴⁶, nous laisse perplexe¹⁴⁷.

Outre le fait qu'une telle conception est tout à fait contraire aux modalités d'entrée en vigueur des mesures anti-abus belge et européenne, elle heurte « manifestement et déraisonnablement l'exigence de « prévisibilité » des règles de fond du droit fiscal (telle qu'elle découle de plusieurs sources supranationales d'après la jurisprudence de la C.J.U.E. et de la Cour européenne des droits de l'homme) pour le contribuable au moment où il pose ses actes en fonction et à raison desquels il se verra (ou non) imposé »¹⁴⁸.

¹⁴² Le législateur belge a décidé de ne pas la transposer, estimant ainsi que l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. était suffisant « pour mettre la Belgique en ordre par rapport au « standard minimum » de la mesure générale anti-abus prescrit par l'article 6 de l'ATAD » (A. NOLLET, *op. cit.*, *R.G.C.F.*, 2020/6, p. 459.).

¹⁴³ *Ibid.*

¹⁴⁴ *Voy. supra* C., 1), b).

¹⁴⁵ *Le Fiscologue*, « L'entrée en vigueur de la disposition générale anti-abus, encore et toujours », n° 1677, pp. 7-8, 13 novembre 2020.

¹⁴⁶ A. NOLLET, *op. cit.*, *R.G.C.F.*, 2020/6, p. 462.

¹⁴⁷ Précisons, toutefois, que cela ne vaut que dans l'hypothèse où l'on considère que la mesure anti-abus belge peut faire l'objet d'une interprétation conforme à la mesure européenne. Nous reviendrons sur cette question *infra* mais précisons d'ores et déjà, ici, que notre perplexité face à la thèse de l'administration ne porte pas sur le fait qu'elle veuille interpréter de manière conforme la mesure anti-abus nationale mais plutôt sur les conséquences auxquelles aboutit une telle interprétation selon le fisc.

¹⁴⁸ A. NOLLET, *op. cit.*, *R.G.C.F.*, 2020/6, p. 462.

Cette problématique, mise en avant par la jurisprudence, en amène une autre : la « confrontation », au sein de l'ordre juridique belge, entre, d'une part, l'obligation de transposition de la Directive et de respect de ces « standards minimum de protection »¹⁴⁹ qui incombe à la Belgique et, d'autre part, l'obligation au respect du principe constitutionnel de légalité de l'impôt.

En effet, à notre sens, si le législateur devait entièrement transposer l'article 6 de la Directive ATAD¹⁵⁰, *quod non*, nous estimons qu'une telle mesure ne devrait pas réussir le test de constitutionnalité au regard du principe de légalité de l'impôt¹⁵¹.

A la suite d'autres auteurs¹⁵², nous estimons que les standards de l'article 6 de la Directive ATAD sont plus élevés que ceux de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. tel qu'il est rédigé depuis 2012.

Le législateur belge, lors de la rédaction de la mesure anti-abus nationale, a toujours eu à l'esprit le principe constitutionnel de légalité de l'impôt¹⁵³, ce qui n'est pas le cas du législateur européen.

Rappelons, à cet égard, que si la mesure anti-abus belge a passé, avec succès, le test de constitutionnalité au regard du principe de légalité et ne constitue pas « une habilitation générale autorisant l'administration à fixer elle-même, par voie de mesure générale, la matière imposable [...] »¹⁵⁴, cela tient notamment du fait que le législateur belge a prévu que les actes seraient constitutifs d'abus s'ils contrediraient les objectifs d'une *disposition fiscale* bien déterminée.

A l'inverse, dans la mesure où l'article 6 de la Directive ATAD prévoit qu'il y ait un abus lorsqu'un montage va « à l'encontre de l'objet ou de la finalité du *droit fiscal applicable* », nous estimons qu'il constituerait une telle habilitation générale et serait donc contraire au principe constitutionnel de légalité de l'impôt¹⁵⁵.

¹⁴⁹ Voy. l'article 3 de la Directive ATAD qui prévoit que les mesures prises par la Directive constituent un « seuil minimal de protection » que les Etats peuvent « relever », le cas échéant, mais qu'ils doivent en tout cas respecter.

¹⁵⁰ Par exemple, à la suite d'un recours en manquement de la Commission qui considère que notre mesure anti-abus actuelle ne respecte pas le « seuil minimal de protection » de la Directive.

¹⁵¹ Voy. également la proposition de loi du 28 février 2018 déposée par MM. P. Vanvelthoven et A. Laalouej, Ch. repr., session 2017-2018, n° 54 2961/001, qui entendait modifier l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. pour le mettre en conformité avec l'article 6 ATAD. Comme le fait remarquer A. Nollet, il semble contradictoire que le législateur belge ait décidé de ne pas adapter le texte de la mesure belge aux standards d'ATAD alors qu'au même moment, il s'est senti obligé d'intégrer la disposition spécifique anti-abus de la Directive « mère-fille » (Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, refondue dans la Directive 2011/96/UE, 30 novembre 2011) à l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 7° et § 2, C.I.R. qui fait pourtant référence aux mêmes critères que la disposition anti-abus d'ATAD, comme si l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. ne suffisait pas (A. NOLLET, *De l'abus fiscal ou ...*, op. cit., pp. 671-672).

¹⁵² A. NOLLET, *De l'abus fiscal ou ...*, op. cit., pp. 658 et s. ; A. NOLLET, « « La mesure générale anti-« abus fiscal » en vigueur en droit belge confrontée à la clause générale anti-abus de la directive « ATAD » », *R.E.I.D.F.*, 2020, pp. 367-376 et N. PIROTTE, « « Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ? » », *R.G.C.F.*, 5/2018, pp. 315-330.

¹⁵³ Voy. not. l'avis du Conseil d'Etat, n°50 883/1, *Doc. Parl. Ch.*, 2011-2012, n° 53-2081/001, pp. 243-245, très critique à l'égard d'une première rédaction de la nouvelle mesure générale anti-abus, notamment au regard dudit principe.

¹⁵⁴ C. Const., n°141/2013, 30 octobre 2013, B.21.1.

¹⁵⁵ Ce critère de référence trop abstrait pour « objectiver » l'abus pourrait également, selon nous, manquer de

En effet, contrairement aux objectifs d'une disposition particulière qui peuvent être identifiés dans les travaux parlementaires¹⁵⁶, la référence au droit fiscal applicable ne permet pas de manière suffisamment claire, selon nous, d'« objectiver » l'abus, ce qui laisserait au fisc une marge de manœuvre trop importante dans la détermination de l'impôt.

En outre, en ce qu'elle permet de redresser des montages non-authentiques *qui ne correspondent pas à la réalité économique*, la consécration de la mesure anti-abus de la Directive ATAD en droit belge sonnerait le glas du principe de primauté de la réalité juridique pour l'établissement de l'impôt¹⁵⁷, qui est un autre corollaire du principe de légalité^{158 159}.

L'article 344, § 1^{er}, C.I.R. ne saurait pas plus, à notre sens, être « interprété de manière conforme » à la mesure anti-abus européenne¹⁶⁰ - quand bien même il s'y prêterait mieux que son ancienne version, étant donné la « certaine convergence dans la méthodologie de raisonnement »¹⁶¹ - au risque de faire dire à la disposition ce qu'elle ne dit pas et de créer une insécurité juridique conséquente à la manipulation du texte.

De plus, le principe d'interprétation du droit interne conformément au droit européen n'est qu'un outil de conciliation des textes qui ne peut, toutefois, pas « servir de fondement à une interprétation *contra legem* du droit national »¹⁶² et, surtout, qui ne peut aboutir à la violation d'un principe général de droit reconnu dans l'ordre interne¹⁶³, comme l'est le principe de légalité de l'impôt en droit belge.

Finalement, la seule modification du texte de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. qui mettrait la Belgique en conformité avec les standards ATAD, est celle relative à l'objet de l'inopposabilité que nous avons proposée *supra* (C., 3), d)) et qui, selon nous, ne poserait pas de problème au regard du principe de légalité de l'impôt.

En effet, la mesure anti-abus européenne, à l'inverse *du texte* de la mesure belge, permet de rendre inopposables tant les actes posés par le contribuable que ceux posés par des tiers.

Ainsi, en modifiant l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., dans le sens et aux conditions que nous avons exposés dans la précédente section, le législateur belge ferait d'une pierre deux coups : mettre fin à la controverse concernant l'objet de la sanction d'inopposabilité et rendre, autant que faire se peut, la législation belge conforme aux standards européens.

« prévisibilité » au sens de la jurisprudence *Serkov. Voy. supra*, C., 2), c).

¹⁵⁶ Nous avons analysé *supra* C., 2), les difficultés rencontrées en pratique d'identification des objectifs d'une disposition fiscale spécifique.

¹⁵⁷ N. PIROTTE, *op. cit.*, *R.G.C.F.*, 5/2018, p. 316.

¹⁵⁸ A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou ...*, *op. cit.*, p. 241.

¹⁵⁹ *Voy.* T. LINARD DE GUERTECHIN, « IV.1. - Principe de réalité économique en droit fiscal belge et européen » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, MEEÛS, F-S., ET TRAVERSA, E., (dir.), 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 297-305 sur les dangers, selon nous, de l'introduction en droit fiscal belge de la réalité économique par l'intermédiaire du droit européen.

¹⁶⁰ Rappelons-le, uniquement en matière d'impôt des sociétés, ce qui n'ajoute pas de la clarté au contexte déjà nébuleux des mesures anti-abus.

¹⁶¹ A. NOLLET, *op. cit.*, *R.G.C.F.*, 2020/6, p. 459.

¹⁶² C.J.U.E., Arrêt *Adelner*, 4 juillet 2006, C-212/4, ECLI:EU:C:2012:33, point 25.

¹⁶³ M. POSSOZ ET S. GNEDASI, « « L'effet direct des directives et le principe de sécurité juridique : retour aux sources et nouveaux départs » », *R.G.C.F.*, 2017/4, p. 311.

CONCLUSION

A l'entame de nos recherches et de la rédaction du présent travail, nous n'avions aucune idée préconçue à propos de la disposition anti-abus de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.

A ce stade, soit la rédaction de la conclusion, nous pensons que l'actuelle version de la disposition se heurte à une série de questions fondamentales non-résolues qui risquent de la rendre inefficace ou arbitrairement incertaine.

Ainsi, avons-nous relevé :

premièrement, les difficultés rencontrées dans la pratique d'identifier les actes frappés d'inopposabilité et leurs conséquences sur un redressement de l'abus ;

deuxièmement, la difficile identification des objectifs d'une disposition et donc la démonstration de l'élément objectif ;

troisièmement, la controverse doctrinale et jurisprudentielle relative à la qualité de l'auteur des actes à sanctionner ;

enfin, le dilemme auquel la Belgique fait face entre, d'une part, l'obligation de transposition des standards européens et, d'autre part, le respect du principe constitutionnel de légalité de l'impôt.

Au final, nous constatons, à ce stade, que la Belgique est à la croisée des chemins en matière de lutte contre l'évasion fiscale.

Face à ce phénomène croissant, d'aucuns soutiendraient que la fin justifie les moyens.

Nous ne sommes pas de ceux-là mais il ne s'agirait pas pour autant de tomber dans l'excès inverse.

Les problèmes que nous avons mis en exergue au long de ce travail illustrent la nécessité de revoir le texte de la disposition en gardant à l'esprit les principes généraux préexistants dont nous ne pouvons nous abstraire.

Bien que nous soyons conscients que le caractère protéiforme du phénomène à combattre nécessite l'adoption de concepts ouverts ou particulièrement généraux, nous sommes convaincus de la nécessité de modifier la disposition et d'en préciser les termes au risque de la rendre soit inefficace, comme la première mesure, en cas d'interprétation stricte, soit, ouverte à l'arbitraire, en raison de l'imprécision du texte, comme certaines décisions judiciaires ont déjà pu le faire ressortir.

Autrement dit, pour reprendre une métaphore maritime et halieutique chère à A. Nollet, les dimensions du filet de pêche et de ses maillages ne doivent pas être abandonnées à l'arbitraire du pêcheur afin que tous les poissons aient les mêmes chances d'y échapper, sans pour autant le doter d'un filet trop petit pour s'emparer des plus gros requins.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

- AFSCHRIFT, T., *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013 ;
- AFSCHRIFT, T., *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 1^e édition., Bruxelles, Larcier, 1994 ;
- BOURGEOIS, M., ET NOLLET, A., « La réécriture de la mesure « générale anti-abus » applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, 2012/23, n° 6483, pp. 493-504 ;
- COPPENS, P. ET BAILLEUX, A., *Droit fiscal - Les impôts sur les revenus*, Précis de la Faculté de Droit de l'Université Catholique de Louvain., Bruxelles, Larcier, 1985 ;
- DE BROE, L., ET BOSSUYT, J., « Interprétation et application de la disposition générale anti-abus en matière d'impôts directs, de droits d'enregistrement et de droits de succession », in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2013*, CECI, E ET AL. (dir.), 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 133-176 ;
- DEDOBBELEER, P., « Analyse d'exemples de cas constitutifs d'un abus fiscal », *R.G.C.F.*, 2014/2, pp. 107-116 ;
- DEDOBBELEER, P., « Les décisions anticipées en matière d'abus fiscal » in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2013*, CECI, E ET AL. (dir.), Bruxelles, Éditions Larcier, 2013, pp. 239-259 ;
- DELLA FAILLE, A., « Applications pratiques du nouvel article 344, § 1^{er} du CIR en matière d'impôt des sociétés » in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2013*, CECI, E., ET AL. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 177-203 ;
- DELNOY, P., *Éléments de méthodologie juridique*, 3^e édition., Bruxelles, Larcier, 2008 ;
- DOCCLO, C., « Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. 1992 », *T.F.R.*, 2012/15, nr. 427, pp. 767-771 ;
- DONEA, M-P., « Le principe de non-rétroactivité de la loi appliqué à la matière fiscale », *R.F.R.L.*, 2013/2, pp., 84-103 ;
- DURANT, M., ET TRICNONT, A., « La disposition générale anti-abus à l'épreuve de la jurisprudence : retour sur les premiers cas d'application », *Actualités fiscales*, n° 2019/41, pp. 1-4 ;
- GARABEDIAN, D., « Impôt et confiance légitime : abandonner la distinction entre questions de fait et questions de droit », *R.G.C.F.*, 2017/4, pp. 213-237 ;

- GARABEDIAN, D., « La nouvelle règle fiscale anti-abus et les "ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération" », *J.D.F.*, 2013/7-8, pp. 193-209 ;
- GARABEDIAN, D., « "Forme" et "substance" en droit fiscal belge », *J.D.F.*, 2003/7-8, pp. 193-219 ;
- KIRKPATRICK, J., ET GARABEDIAN, D., *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Bruylant, 3^e édition, Bruxelles, 2003 ;
- LACHAPPELLE, A., « Chapitre 3. - Le rétrécissement du libre choix de la voie la moins imposée » in *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 368-495 ;
- MALHERBE, P., « De l'abus fiscal et de l'abus en droit fiscal », *J.D.F.*, 2019/7-8, pp. 193-222. ;
- NOLLET, A., « « VIII.2. - Mesure générale anti-abus applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession : interprétation et constitutionnalité » », in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, MEEUS, F-S., ET TRAVERSA, E., (dir.), 1^e édition., Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 513-530 ;
- NOLLET, A., « L'applicabilité ratione temporis de la mesure générale anti-"abus fiscal" en présence d'une opération constituée de plusieurs actes : clarifications de la Cour d'appel de Gand ... en attendant celles de la Cour de cassation ? », *R.G.C.F.*, 2020, pp. 454-463 ;
- NOLLET, A., « « La mesure générale anti-« abus fiscal » en vigueur en droit belge confrontée à la clause générale anti-abus de la directive « ATAD » », *R.E.I.D.F.*, 2020, pp. 367-376 ;
- NOLLET, A., *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt - Essai de cadre théorique et critique en droit fiscal belge*, Gand, Larcier, 2019 ;
- NOLLET, A., « Contours et alentours de la notion de "simulation" en droit fiscal belge, 50 ans après "Brepols" », *En quête de fiscalité et autres propos... Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, BOURGEOIS, M., ET RICHELLE, I., (dir.), 1^e édition., Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 125-161 ;
- LINARD DE GUERTECHIN, L., « IV.1. - Principe de réalité économique en droit fiscal belge et européen » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, MEEUS, F-S., ET TRAVERSA, E., (dir.), 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 297-305 ;
- PHILIPPE, D-E., ET DELANOTTE, M., « Les doubles structures et l'article 344, §1er C.I.R. : quels sont les actes posés par le contribuable susceptibles d'abus ? », *R.G.C.F.*, 2017, pp. 421-440 ;
- PHILIPPE, D-E., DELANOTTE, M. ET NOLLET, A., « Retour sur le deuxième cas d' "abus fiscal" reconnu par un juge en matière d'impôts sur les revenus, à propos de l'attribution de "tantièmes" », *R.G.F.C.P.*, 2019/10, pp. 34- 41 ;
- PHILIPPE, D-E., ET NOLLET, A., « Retour sur la première application jurisprudentielle de la mesure générale anti-« abus fiscal » en matière d'impôts sur les revenus » », *T.F.R.*, 2019/4, n°556, pp. 175-186 ;
- PIROTTE, N., « Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ? »,

R.G.C.F., 5/2018, pp. 315-330 ;

- PIROTTE, N., « Réflexions sur la notion de capital libéré dans le cadre de l'application de la mesure anti-abus fiscal de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. 1992 aux opérations de réduction de capital », *R.G.C.F.*, 2018/4-5, pp. 408-411 ;

- POSSOZ, M., ET GNEDASJ, S., « L'effet direct des directives et le principe de sécurité juridique : retour aux sources et nouveaux départs », *R.G.C.F.*, 2017/4, p. 309-328 ;

- SEUTIN, P., « Présomptions : la Cour de cassation entrouvre une porte béante sur l'arbitraire », *Sem. Fisc.*, 2015/9, pp. 1-3 ;

- SEUTIN, P., « « Article 344, § 1^{er}, C.I.R. 92 : un "tigre de papier" ? », *Fisc. Week.*, 2012, pp. 1-3 ;

- SEUTIN, P., « SERKOV : la sécurité juridique existe en matière fiscale », *Fisc. Week.*, 2011/21, pp. 1-2 ;

- VAN BRUSTEM, E., « II.1. - Légalité de l'impôt » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, MEEUS, F-S., ET TRAVERSA, E., (dir.), 1^{er} édition, Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 73-143 ;

- VAN HAELST, S., ET LANNON, N., « Chapitre 5 - Les réductions de capital » in *La fiscalité des PME*, 1^{er} édition, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 245-251 ;

- VAN RAEPENBUSCH, S., *Droit institutionnel de l'Union et des Communautés européennes*, De Boeck & Larcier, 2^e édition, Bruxelles, 1998 ;

- WATELET, S., « Abus fiscal : transfert de bénéficiaire par l'attribution d'un tantième décalé », *Bulletin Juridique et Social*, n° 2019-2, p. 629 ;

- ZEYNEN, G., « IV.2. - Rapport entre droit civil et droit fiscal européen » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, MEEUS, F-S., ET TRAVERSA, E., (dir.), 1^{er} édition, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 306-310.

PERIODIQUES

- *Le Courrier fiscal*, n° 10/2018, pp. 988-993 ;

- *Le Courrier fiscal*, n° 15/2018, pp. 516-520 ;

- *Le Courrier fiscal*, n° 17/2019, pp. 561-578 ;

- *Le Courrier fiscal*, n° 16/2020, pp. 405-408 ;

- *Le Courrier fiscal*, n° 17/2020, pp. 427-433 ;

- *Le Courrier fiscal*, n° 3/2021, pp. 68-78 ;

- *Le Fiscologue*, « Bonis de liquidation : quand la cotisation de 15% est-elle dûe ? », n° 1366,

20 décembre 2013, pp. 1-4 ;

- *Le Fiscologue*, « Dividendes de PME : annonce d'un régime 'VVPR' complémentaire », n° 1402, 17 octobre 2014, pp. 1-3 ;

- *Le Fiscologue*, « Réserve de liquidation : constitution dès l'exercice comptable 2014 », n° 1411, 19 décembre 2014, pp. 1-5 ;

- *Le Fiscologue*, « Entrée en vigueur de la disposition anti-abus : le tribunal suit le fisc », n° 1587, 16 novembre 2018, pp. 8-10 ;

- *Le Fiscologue*, « Dirigeant d'entreprise et plus-value sur parts : pas 'en soi' un abus fiscal », n° 1626, 4 octobre 2019, p. 12 ;

- *Le Fiscologue*, « Cour d'appel de Gand : une réduction de capital n'est pas un abus fiscal », n° 1628, 18 octobre 2019, pp. 8-9 ;

- *Le Fiscologue*, « Entrée en vigueur de la disposition anti-abus : la Cour donne tort au fisc », n° 1644, 14 février 2020, pp. 10-11 ;

- *Le Fiscologue*, « Entrée en vigueur de la disposition générale anti-abus : le retour », n° 1657, 15 mai 2020, pp. 10-11 ;

- *Le Fiscologue*, « Nouveau point de vue sur la 'liquidation interne' et les réserves indisponibles », n° 1669, 18 septembre 2020, pp. 9-11 ;

- *Le Fiscologue*, « 'Liquidation interne' et réduction de capital préalable : pas d'abus », n° 1673, 16 octobre 2020, pp. 5-7 ;

- *Le Fiscologue*, « Avance sur bonis de liquidation suite à une dissolution : (parfois) sans Pr.M. », n° 1676, 6 novembre 2020, pp. 9- 11 ;

- *Le Fiscologue*, « L'entrée en vigueur de la disposition générale anti-abus, encore toujours », n° 1677, 13 novembre 2020, pp. 7-8 ;

- *Le Fiscologue*, « Liquidation interne avec réduction de capital préalable : un abus, vraiment ? », n°1682, 18 décembre 2020, pp. 10-11 ;

- *Le Fiscologue*, « Abus dans le cadre d'une planification fiscale internationale », n° 1687, 29 janvier 2021, pp. 9-10 ;

- *Le Fiscologue*, « L'ensemble des actes juridiques doit-il émaner du contribuable lui-même ? », n° 1700, 30 avril 2021, pp. 1-4.

JURISPRUDENCE

- C. Const., n°141/2013, 30 octobre 2013, *M.B.*, 2 janvier 2014 ;

- Civ. Flandre occidentale (div. Bruges), (4^e ch.), n°16/2904/A, 19 février 2018, *Monkey.be* ;

- Civ. Flandre occidentale (div. Bruges), (10^e ch.), n° 17/2215/A, 7 janvier 2019, *Monkey.be* ;

- Civ. Flandre occidentale (div. Bruges), n° 17/3719/A, 4 février 2019, *Monkey.be* ;

- Civ. Flandre occidentale (div. Bruges), (10^e ch.), n° 17/2635/A, 4 mars 2019, *Taxwin.be* ;

- Civ. Flandre occidentale (div. Bruges), (10^e ch.), n° 16/3559/A, 18 mars 2019, *Monkey.be* ;
- Civ. Flandre occidentale (div. Bruges), (10^e ch.), n° 17/2895/A, 18 mars 2019, *Monkey.be* ;
- Civ. Flandre occidentale (div. Bruges), n° 18/655/A, 29 avril 2019, *Monkey.be* ;
- Civ. Flandre orientale (div. Gand), (6^e ch.), n° 17/2467/A, 20 février 2019, *Monkey.be* ;
- Civ. Flandre orientale (div. Gand), n° 19/943/A, 11 janvier 2021, *Taxwin.be* ;
- Civ. Limbourg (div. Hasselt), n° 18/2327/A, 19 novembre 2020, *Taxwin.be* ;
- Civ. Bruxelles (nl.), n° 2017/638/A, 25 juin 2018, *Monkey.be* ;
- Civ. Bruxelles (nl.), n° 2018/4032/A, 26 juin 2020, *Taxwin.be* ;
- Civ. Brabant wallon (div. Nivelles), n° 17/2340/A, 24 février 2020, *Monkey.be* ;
- Civ. Anvers (div. Anvers), n° 17/2635/A, 29 octobre 2018, *Monkey.be* ;
- Civ. Hainaut (div. Mons), (36^e ch.), 26 janvier 2021 (non publié) ;
- Gand (fisc.) (5^e ch.), n° 2018/AR/925, 1^{er} octobre 2019, *Monkey.be* ;
- Gand (fisc.) (5^e ch.), n° 2018/AR/976, 3 décembre 2019, *Monkey.be* ;
- Gand (fisc.) (5^e ch.), n° 2019/AR/940, 28 avril 2020, *Taxwin.be* ;
- Gand (fisc.) (5^e ch.), n° 2019/AR/601, 1^{er} septembre 2020, *Taxwin.be* ;
- Gand (fisc.) (5^e ch.), n° 2019/AR/820, 8 septembre 2020, *Taxwin.be* ;
- Gand (fisc.) (5^e ch.), n° 2019/AR/982, 6 octobre 2020, *Monkey.be* ;
- Gand (fisc.) (5^e ch.), n° 2019/AR/758, 24 novembre 2020, *Monkey.be* ;
- Gand (fisc.) (5^e ch.), n° 2019/AR/306- 2019/AR/307, 1^{er} décembre 2020, *Monkey.be* ;
- Gand (fisc.) (5^e ch.), n° 2019/AR/256 - 2019/AR/257, 1^{er} décembre 2020, *Monkey.be* ;
- Gand (fisc.) (5^e ch.), 2019/AR/1498, 15 décembre 2020, *Taxwin.be*.