

Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "La question du champ d'application ratione personae de la disposition générale anti-abus fiscal - état des lieux à l'aune des évolutions jurisprudentielles récentes".

Auteur : Remy, Mathias

Promoteur(s) : Nollet, Aymeric

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

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2022-2023

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/16846>

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.

**La question du champ d'application *ratione personae* de la
disposition générale anti-abus fiscal – état des lieux à
l'aune des évolutions jurisprudentielles récentes**

Mathias REMY

Travail de fin d'études : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2022-2023

Coordination :

Marc BOURGEOIS
Sabine GARROY

Promoteur :

Aymeric NOLLET

RÉSUMÉ

Depuis plus d'une dizaine d'années, notre Code des impôts sur les revenus contient au sein de son article 344, § 1^{er}, la disposition générale anti-abus fiscal telle que nous la connaissons aujourd'hui. Néanmoins, cette règle, comme la plupart des normes de pareille envergure, s'accompagne de son lot d'incertitudes quant à son application.

Le but de ce travail n'a pas pour prétention d'apporter une réponse précise à l'une de ces interrogations, mais plutôt, d'effectuer un état des lieux relatif à une problématique particulière. En effet, cette dissertation aura pour vocation à éclairer le lecteur quant aux diverses interprétations données, à l'heure actuelle, au champ d'application *ratione personae* de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.

Notre exposé s'articulera, après une contextualisation, autour du commentaire du champ d'application personnel de la mesure générale anti-abus fiscal. Précisément, l'étude visera à exposer les thèses existantes, tant en doctrine qu'en jurisprudence, quant à la signification à donner à l'exigence selon laquelle, pour se voir tomber sous le joug de la disposition, le contribuable doit avoir posé l'acte ou l'ensemble des actes constitutifs de l'abus.

Enfin, quelques considérations critiques seront apportées vis-à-vis de ces différentes opinions, et ce, au regard des principes d'interprétation du droit fiscal.

REMERCIEMENTS

Je tiens tout d'abord à remercier mon promoteur, le Professeur Aymeric NOLLET, pour sa disponibilité et ses conseils avisés lors de la rédaction de ce travail.

Je tiens également à remercier ma famille pour le soutien apporté tout au long de mes études.

Table des matières

INTRODUCTION	4
I.- MISE EN CONTEXTE.....	5
A.- LE LIBRE CHOIX DE LA VOIE LA MOINS IMPOSÉE	5
1) <i>Le principe de légalité de l'impôt comme point de départ.....</i>	5
2) <i>Rejet de la théorie de la « fraude à la loi » et de la « réalité économique » par la Cour de cassation</i>	7
B.- INTERVENTION DU LEGISLATEUR	8
II.- LA MESURE GENERALE ANTI-ABUS FISCAL AU SEIN DU CODE DES IMPOTS SUR LES REVENUS	9
A.- ORIGINE ET VERSION ACTUELLE	9
B.- METHODE DE RAISONNEMENT	10
III.- LE CHAMP D'APPLICATION <i>RATIONE PERSONAE</i> DE LA MESURE GENERALE ANTI-ABUS FISCAL OU QUELLE INTERPRETATION DONNER A L'ALINEA 2 DU § 1^{ER} DE L'ARTICLE 344 C.I.R.....	12
A.- POSITION DU PROBLÈME	12
B.- EXPOSÉ DES DIFFÉRENTES INTERPRÉTATIONS EXISTANTES ET ILLUSTRATIONS JURISPRUDENTIELLES	13
1) <i>L'acte ou l'ensemble d'actes doit avoir été posé par le contribuable lui-même.....</i>	13
2) <i>L'acte ou l'ensemble d'actes doit avoir été posé par le contribuable lui-même mais</i>	15
a) Actes subséquents et actes liés	15
b) Application de la théorie des actes liés et subséquents au cas de la plus-value interne	16
1. Précisions préalables relatives au mécanisme de plus-value interne	16
2. Le montage de la plus-value interne confronté à la mesure générale anti-abus et à la théorie des actes subséquents et liés.....	17
c) Illustrations jurisprudentielles	18
1. Jugement du Tribunal de première instance d'Hasselt du 19 novembre 2020.....	18
a. Les faits ayant donné lieu au litige.....	18
b. Analyse du Tribunal.....	20
2. Jugement du Tribunal de première instance du Luxembourg division Marche-en-Famenne du 7 septembre 2022.....	22
a. Les faits ayant donné lieu au litige.....	22
b. Analyse du Tribunal.....	24
3) <i>L'ensemble d'actes ne doit pas forcément être posé par le contribuable lui-même ni dans le but de recevoir un avantage pour lui-même.....</i>	26
a) Principe.....	26
b) Illustrations jurisprudentielles	27
1. Jugement du Tribunal de première instance d'Anvers du 8 avril 2022	27
a. Les faits ayant donné lieu au litige.....	27
b. Analyse du Tribunal.....	28
2. Arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 6 septembre 2022	29
a. Décision relative à l'appel formé contre le jugement du 19 novembre 2020 du Tribunal de première instance d'Hasselt.....	29

C.- ANALYSE CRITIQUE.....	30
CONCLUSION	33

INTRODUCTION

L'analyse d'une problématique juridique qui touche de près ou de loin à l'existence de l'impôt amène inévitablement, dans le chef de celui qui s'y attelle, son lot de questionnements aussi passionnants que variés. La plupart du temps, outre les différents aspects théoriques qui entourent la réflexion, viennent également se greffer à celle-ci d'autres considérations beaucoup plus pratiques. Parmi ces dernières, il est fréquent de retrouver certains aspects liés au désir plus ou moins avoué de la personne visée par la taxation de ne pas y être soumise. C'est d'ailleurs au centre de cette lutte quelque peu caricaturale entre l'administration et le contribuable qui consiste pour l'une, à obtenir un maximum de recettes, et pour l'autre, à payer le moins d'impôt possible, qu'une disposition du Code des impôts sur les revenus tire son épingle du jeu.

En effet, en raison des multiples attraits qu'elle possède, la mesure générale anti-abus fiscal constitue un outil privilégié et potentiellement très efficace entre les mains du fisc. Cependant, aux grandes ambitions de cette disposition, s'ajoutent aussi quelques zones d'ombres quant à sa mise en œuvre. Au travers de cette dissertation, nous proposons d'examiner en détail l'une de ces problématiques.

Dès lors, l'objet de ce travail s'attache à présenter un état des lieux jurisprudentiel et doctrinal relatif à la question dite du « champ d'application personnel » de la mesure générale. Plus précisément, la thématique de cet exposé porte sur le sens donné par les Cours et Tribunaux à l'exigence selon laquelle, pour que la disposition puisse s'appliquer, le contribuable doit avoir posé l'acte ou l'ensemble des actes constitutifs de l'abus.

À cet effet, nous nous emploierons en premier lieu à établir le contexte général dans lequel l'article 344, § 1^{er} du Code des impôts sur les revenus (ci-après : C.I.R.) s'inscrit. L'entame de notre exposé prendra comme point de départ le principe de légalité et l'un de ses corollaires, le libre choix de la voie la moins imposée. Cela permettra de comprendre la genèse de la mesure générale ainsi que les raisons qui ont poussé le législateur à devoir l'adopter.

La seconde partie du travail consistera à se pencher sur la disposition telle qu'elle figure depuis 2012 dans notre Code des impôts sur les revenus. Nous tâcherons alors d'analyser brièvement le contenu du texte légal afin de mettre en exergue les éléments essentiels nécessaires à son application et présenterons la méthode de raisonnement à suivre afin d'établir un abus sur pied de cette disposition.

Dans un troisième temps, l'exposé s'attardera à examiner le champ d'application personnel de la règle tel qu'il découle de l'alinéa 2 du § 1^{er} de l'article 344 C.I.R. En effet, à l'heure actuelle, il n'existe pas de réel consensus, tant en doctrine qu'en jurisprudence, sur la signification à donner aux termes de la disposition. C'est pourquoi nous tenterons de présenter les interprétations existantes à ce jour, et le cas échéant, les illustrer à l'aide de décisions judiciaires récentes. Par la même occasion, cette dissertation apportera quelques considérations critiques face aux divers points de vue exposés.

Enfin, une conclusion sera dressée au regard des différentes observations émises lors de notre examen.

I.- MISE EN CONTEXTE

A.- LE LIBRE CHOIX DE LA VOIE LA MOINS IMPOSÉE

1) *Le principe de légalité de l'impôt comme point de départ*

« *Le désir d'échapper à l'impôt est normal. Que penserait-on de celui qui, poursuivant un but économique quelconque, commencerait par se demander comment il doit s'y prendre pour rendre exigible le plus gros impôt possible ? N'est-il pas naturel qu'il se pose la question inverse ?* »¹.

Que ce soit dans un cadre universitaire ou en dehors de celui-ci, s'aventurer dans l'étude approfondie d'un sujet, qu'il soit juridique ou non, est une chose qui ne peut être faite en négligeant les différents aspects contextuels et historiques entourant la problématique posée. En effet, cette omission pourrait être interprétée comme un manque de rigueur lors de la rédaction du travail et par la même occasion signifierait potentiellement la perte, tant pour le rédacteur que le lecteur, d'une grande quantité d'informations nécessaires à l'entière compréhension de la matière. C'est pourquoi, relativement à la question de recherche faisant l'objet de cette dissertation, notre analyse débute par un examen ciblé et synthétique du contexte dans lequel s'est inscrite l'entrée en vigueur de la mesure générale anti-abus fiscal. À cet égard, le point de départ de l'exposé se révèle être également une disposition cardinale du droit fiscal belge : l'article 170 de la Constitution.

Le paragraphe 1^{er} de l'article 170 de la Constitution dispose de manière concise mais non moins claire qu'« *aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi* ». Ce bref énoncé consacre au sein de notre texte fondamental le principe de légalité de l'impôt. Du fait de ses multiples conséquences théoriques et pratiques, ce dernier constitue véritablement une des pierres angulaires du fonctionnement de notre régime fiscal. Parmi les différentes implications qu'il couvre, l'une d'elles figure comme essentielle et peut être résumée par la formule : « *No taxation without representation* ». Cette expression anglo-saxonne traduit simplement l'idée selon laquelle nul ne peut être soumis à un impôt sans que celui-ci ait été décidé par une assemblée délibérante démocratiquement élue². Ainsi, pour qu'une taxe puisse valablement être levée en Belgique, l'établissement de ses éléments essentiels nécessite l'intervention du

¹ V. GOTHOT, « La fraude fiscale », in *Problèmes Fiscaux d'aujourd'hui*, Bruxelles, Collection scientifique de l'Ecole supérieure des sciences fiscales, 1963, n° 2, p. 91.

² T. HAENTJENS, E. MINGALEYEV, M. ROBA et A. VAN DE VIJVER, « Introduction-Les grands principes du droit fiscal belge » in *Tiberghien. Manuel de droit fiscal*, 40^e édition, Liège, Wolters Kluwer Belgium, 2022, p. 20. ; C.A., 20 avril 2005, *R.G.C.F.*, 2005, n° 3, 211. ; C.A., 1^{er} février 2007, n° 32/2007, *F.J.F.*, n° 2007/242.

législateur³. Pour ce dernier, cela signifie corrélativement l'interdiction de déléguer cette faculté au pouvoir exécutif⁴. En outre, étant donné qu' « *aucun impôt ne peut être établi que par une loi* », le principe de légalité de l'impôt suppose, à l'inverse, que toute personne, tout acte juridique ou toute chose qui n'est pas visé par une loi levant l'impôt ne soit pas taxé. Cette hypothèse est communément nommée par la doctrine comme principe de franchise générale des personnes et des choses⁵.

Il est clair que ce postulat n'est pas dénué d'intérêt pour les contribuables, dans la mesure où ceux-ci peuvent, par le biais de leur liberté contractuelle, conclure entre eux des actes juridiques afin d'esquiver une situation où l'impôt serait dû. Pour atteindre ce but, il faudra néanmoins qu'ils en acceptent toutes les conséquences juridiques⁶. Dans sa thèse, A. NOLLET décrit précisément cette idée comme suit : « *Lorsque, pour éviter l'impôt, le contribuable choisit d'accomplir tel(s) acte(s) juridique(s) déterminé(s) (plutôt que tel(s) autre(s) ou qu'aucun autre), il ne commet nulle fraude fiscale tant qu'il en accepte bien toutes les conséquences juridiques, qu'il ne feint pas d'avoir passé cet/ces acte(s) tout en ne l'/les ayant pas contracté(s) ou en en ayant contracté un/d'autre(s)* »⁷. Toujours selon le même auteur, une convention ne saurait être conclue de manière apparente aux yeux du fisc sans que sa réalité n'ait été acceptée par les parties pour l'entièreté ou du moins une part de ses effets. Il y aurait alors non pas « *libre choix de la voie la moins imposée* », mais plutôt « *simulation prohibée à l'égard du fisc* »⁸. La simulation est effectivement interdite dans le cas où elle viserait à tromper l'administration fiscale dans l'intention de l'empêcher d'établir l'impôt tel qu'il aurait été dû conformément à ce qui a été véritablement conclu entre les parties⁹. Toutefois, en l'absence de quelque simulation, l'article 170 Const. permet donc aux contribuables d'être en principe à même de se placer, que ce soit matériellement ou juridiquement, en dehors d'une situation qui engendrerait une taxation¹⁰.

³ T. AFSCHRIFT, « La notion de gestion normale d'un patrimoine privé et le principe de la légalité de l'impôt », *R.G.C.F.*, 2022, n° 6, p. 376.

⁴ Sous réserve de certaines tolérances que nous n'évoquerons pas dans le cadre de ce travail ; F.-S. MEEÛS et E. TRAVERSA, « II.1. - Légalité de l'impôt » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 77. ; T. HAENTJENS, E. MINGALEYEV, M. ROBA et A. VAN DE VIJVER, *op. cit.*, p. 20.

⁵ T. AFSCHRIFT, « 2 - Le caractère en principe licite de l'évitement de l'impôt » in *L'abus fiscal*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 15 et s.

⁶ M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « L'introduction d'une notion générale d'abus (de droit) fiscal » en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *Rev. gén. fisc.*, 2012/6, p. 5.

⁷ A. NOLLET, « Introduction générale » in *De l'abus fiscal ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, 1^e édition, Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 15.

⁸ A. NOLLET, *ibidem*, p. 16.

⁹ A. NOLLET, *ibidem*, p. 16.

¹⁰ T. AFSCHRIFT, « 2 - Le caractère en principe licite ... », *op. cit.*, pp. 15 et s.

2) *Rejet de la théorie de la « fraude à la loi » et de la « réalité économique » par la Cour de cassation*

L'administration fiscale n'est pas restée complètement passive face à un tel pouvoir laissé au contribuable. Le principe du libre choix de la voie la moins imposée, aussi légal soit-il, n'en est pas moins synonyme pour elle d'une potentielle perte de recettes. C'est principalement sur la base de deux fondements que le fisc a entendu circonscrire son champ d'action, l'un s'appuyait sur la notion de « fraude à la loi », l'autre sur la théorie de la « réalité économique ». Toutefois, pour chacun d'eux, son argumentaire fut écarté par la Cour de cassation¹¹

S'agissant tout d'abord du concept de « fraude à la loi », ce dernier se caractérise par l'utilisation d'un procédé juridique non simulé et licite, mais anormal, en vue d'échapper à une disposition d'ordre public ou impérative qui aurait été applicable si l'on avait agi normalement¹². Dans le cadre de l'affaire ayant abouti à l'arrêt *Brepols* du 6 juin 1961, l'administration prétendait que des actes juridiques ne lui étaient pas opposables en raison de leur caractère anormal, et partant, se basait sur l'existence d'une telle fraude à la loi¹³. La Cour n'a cependant pas suivi ce raisonnement et a conclu en l'espèce, qu'« *il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni, partant, fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale* »¹⁴.

Quelques dizaines d'années plus tard, la même juridiction rejettera cette fois-ci, la position défendue par l'administration qui s'appuyait sur l'idée selon laquelle les actes dont elle revendiquait l'inopposabilité ne reflétaient pas la « réalité économique »¹⁵. D'après cette théorie, outre la réalité juridique, il faudrait également tenir compte de la « réalité économique et commerciale qui forme le support de cette construction juridique »¹⁶. À l'occasion de son arrêt *Au vieux Saint-Martin* du 22 mars 1990, la Haute juridiction en a profité pour réfuter cette thèse et compléter son analyse. Depuis lors, au-delà du fait qu'« *il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni, partant, fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal*

¹¹ T. AFSCHRIFT, *ibidem*, pp. 18-22.

¹² J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, Paris, Dalloz, 1957, p. 20. ; J. KIRKPATRICK, « Les limites du champ d'application du principe *fraus omnia corrumpit* », *R.C.J.B.*, 2012, p. 30.

¹³ Sur cette notion de caractère anormal, voy. C. SCAILTEUR, « La fraude à la loi en droit fiscal », *Rec. gén. enr. et not.*, 1959, pp. 177-195. ; J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^{ème} édition, Bruylant, 2003, n° 1.27 à 1.36, pp. 56-71. ; 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*, BOURGEOIS, M., ET RICHELLE, I., (dir.), 1^{ère} édition, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 136-138.

¹⁴ Cass (2^{ème} ch.), 6 juin 1961, *Pas.* 1961, p. 1083.

¹⁵ P. MALHERBE, « De l'abus fiscal et de l'abus en droit fiscal », *J.D.F.*, 2019/7-8, pp. 197-198. ; A. HAELTERMAN, *Vennootschapsbelasting doorgelicht. Een inzichtelijk handboek*, Brugge, die Keure, 2020, p. 9. ; F.-S., MEEÛS et E., TRAVERSA, *ibidem*, pp. 297-298. ; Anvers, 2 mars 1978 (arrêt *Ines*), *J.D.F.*, 1979, p. 344.

¹⁶ T. AFSCHRIFT, « 2 - Le caractère en principe licite ... », *op. cit.*, p. 22. ; Cass., 27 février 1987, *J.D.F.*, 1987, p. 334.

plus favorable, les parties, ..., établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale », cette absence de simulation prohibée demeure « *même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale* »¹⁷. Par ces différentes considérations, la Cour balaye une fois encore, les velléités du fisc...

B.- INTERVENTION DU LEGISLATEUR

Eu égard aux divers éléments exposés dans la précédente section, il serait tentant mais néanmoins faux, de conclure hâtivement à l'existence d'une liberté d'action totale dans le chef du contribuable dans sa perpétuelle quête visant à réduire sa charge fiscale. Il serait également tout aussi erroné de déduire du principe du libre choix de la voie la moins imposée, l'absence de tout moyen d'intervention pour l'Etat afin de pouvoir déjouer les comportements considérés comme abusifs. D'ailleurs, le principal outil à disposition dans cette lutte réside essentiellement dans les mains du législateur lui-même. Et pour cause, celui-ci a précisément comme pouvoir de créer la norme, si bien qu'il peut, conformément au prescrit de l'article 170 Const., édicter une règle visant à soumettre à l'impôt certaines situations spécifiques qu'il juge abusives. L'adoption d'une telle mesure vise ainsi à faire rentrer dans le champ de la taxation le comportement que le contribuable a expressément adopté afin de ne pas y pénétrer¹⁸. Cette faculté que possède le législateur n'est en fait rien d'autre qu'une des facettes du principe de légalité de l'impôt.

À ce propos, il existe une multitude de mesures anti-abus *spécifiques* dans le paysage fiscal belge. À titre d'exemple, on peut citer l'article 32, alinéa 2, 3°, C.I.R. organisant la requalification des loyers en rémunérations de dirigeants d'entreprise¹⁹ ou encore l'article 18, alinéa 1^{er}, 4°, C.I.R. qui organise quant à lui la requalification d'intérêts en dividendes²⁰. Le but de ce travail n'étant pas de réaliser un recensement précis des diverses règles spécifiques anti-abus existantes à ce jour, nous ne nous attarderons pas sur l'examen de ces dispositions.

Néanmoins, il est curieux de constater que le principal défaut que comportent de telles dispositions dites *spécifiques* provient essentiellement du motif sous-tendant leur adoption. Etant donné que l'établissement d'une telle règle intervient quasi systématiquement en réaction à un abus et non avant la naissance de celui-ci, le législateur a souvent, voire toujours, un temps de retard par rapport à l'ingéniosité des contribuables et de leurs conseils. De plus, devoir adopter une règle distincte pour contrer chaque procédé peut présenter une certaine lourdeur d'un point de vue législatif. En d'autres termes, pareilles dispositions spécifiques viennent de manière plus ou moins efficace, barrer la route que le contribuable a choisi d'emprunter afin de minimiser le coût fiscal de ses opérations. Toutefois, au même titre que « *tous les chemins*

¹⁷ Cass. 29 janvier 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 633. ; Cass. 22 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 853.

¹⁸ T. AFSCHRIFT, « 6 - Conception générale de la nouvelle mesure ... », *op. cit.*, p. 22.

¹⁹ P.-F. COPPENS, *Le contribuable belge face aux mesures fiscales anti-abus*, Limal, Anthemis, 2018, p. 104 et s.

²⁰ P.-F. COPPENS, *ibidem*, pp. 110-115.

mènent à Rome », il existe une multitude d'autres sentiers juridiques disponibles afin d'éviter ou de diminuer une taxation, autant qu'il existe de juristes capables de les emprunter. C'est pourquoi, peu à peu, s'est imposée la nécessité pour le législateur de prévoir une mesure permettant de baliser de manière plus globale et avec un temps d'avance, les comportements présentant un caractère abusif. C'est dans ce contexte que dès 1993, entre en vigueur la mesure générale anti-abus fiscal dans le paysage législatif belge.

II.- LA MESURE GÉNÉRALE ANTI-ABUS FISCAL AU SEIN DU CODE DES IMPÔTS SUR LES REVENUS

A.- ORIGINE ET VERSION ACTUELLE

C'est par l'intermédiaire du nouvel article 344, § 1^{er}, C.I.R. que la loi du 22 juillet 1993 avait introduit pour la première fois une mesure générale anti-abus dans notre Code des impôts sur les revenus. À l'époque, la manière dont était rédigé le libellé de cet article a rapidement posé certaines difficultés quant à son application²¹. Il en résulte que cette règle, dans sa version d'origine, n'a pas connu le succès escompté, raison pour laquelle l'exposé ne s'appesantit pas plus longuement sur cette mouture du texte. Et pour cause, le texte de loi fut réécrit en 2012 afin de pallier ces dysfonctionnements. Cette refonte avait en principe pour but de rendre la disposition beaucoup plus efficace qu'elle ne l'était auparavant.

Dès lors, depuis une dizaine d'années et l'entrée en vigueur de la loi programme du 29 mars 2012, l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. dispose ceci :

« § 1. 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:

²¹ À ce propos voy. : A. NOLLET, « Chapitre I - La généalogie de l'exception d'« inopposabilité au fisc » dans la loi fiscale ... », *op. cit.*, pp. 423-426. ; T. AFSCHRIFT, « 4 - La mesure générale dite « anti-abus » de 1993 à 2012 », *op. cit.*, pp. 44-52.

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. »

B.- METHODE DE RAISONNEMENT

Premièrement, l'alinéa 1^{er} du § 1^{er} de l'article 344 C.I.R. affirme qu'il résulterait de l'application positive de la mesure générale, l'inopposabilité dans le chef de l'administration fiscale de l'acte juridique ou de l'ensemble d'actes constitutifs de l'abus valablement établi. Par cette formule, le législateur pose la première conséquence attachée à l'existence d'un abus fiscal conclu sur pied de cette disposition. Notons également que la règle vise en l'espèce tant l'acte que l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération à la condition que ce dernier soit appréhendé comme une chaîne indivisible procédant d'une unité d'intention²².

Au sein de l'alinéa suivant, le texte légal s'est par la suite proposé d'apporter une définition à la notion d'abus fiscal. Auparavant, une telle définition était absente de l'ancienne version de la mesure. Aujourd'hui, l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. conditionne l'existence de l'abus à la réunion de deux éléments, l'un objectif, l'autre subjectif²³.

Pour synthétiser, s'agissant de l'élément objectif, celui-ci consiste pour l'administration à prouver que le contribuable s'est placé soit en dehors du champ d'une règle fiscale, soit au sein du champ d'une disposition plus avantageuse, tout en contrevenant aux objectifs poursuivis par lesdites dispositions. Afin d'apporter cette preuve, le fisc devra, avant toute chose, établir la teneur des objectifs dont il estime qu'ils ont été contrevenus. À cet égard, une recherche au sein des travaux préparatoires pourra s'avérer utile²⁴. Après cela, il sera nécessaire, au regard des

²² *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n°53-2081/001, p. 113 ; *Doc. Parl.*, Chambre, session 1992-1993, n° 1072/8, p. 102.

²³ A. NOLLET, « A. - La réécriture intégrale de la mesure « générale anti-abus » et sa lecture systématique » in *De l'abus fiscal ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, 1^e édition, Bruxelles, Intersentia, 2019, pp. 475 et suivants. ; B. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen », *AFT* 2014/15, pp. 25-30.

²⁴ Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, AGFisc n°17/2012, AGPD n°4/2012, point C.1.2.2., pp. 6-7. ; C. Const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.21.2.

faits constituant le cas d'espèce, de démontrer la contrariété des actes concernés aux objectifs préalablement déterminés. Outre l'élément objectif, il faut aussi apporter la preuve de l'intention du contribuable d'éviter l'impôt. Précisons toutefois que l'administration n'aura pas comme charge de prouver que cette intention était le seul but du contribuable, cela reviendrait pour elle à fournir une *probatio diabolica*. La méthode choisie par le législateur consistant plutôt en la possibilité pour le contribuable d'établir ensuite l'existence ou non d'autres motifs non-fiscaux sous-tendant son choix. Par conséquent, l'élément subjectif tel qu'évoqué se résume au fait que l'acte ou l'ensemble d'actes constitutifs de l'abus ne pourrait se justifier que par des motifs d'ordre fiscal. Aboutir à un tel constat requiert, dans un premier temps, la preuve apportée par le fisc de la volonté du contribuable d'éviter l'impôt. Dans un second temps, il nécessite également l'absence de preuve apportée par le contribuable, d'autres motifs non-fiscaux sous-tendant son opération. En somme, la volonté d'éviter la mesure fiscale ou de bénéficier d'une disposition favorable fiscalement doit être le but unique de l'opération.

C'est le troisième alinéa qui réserve au contribuable la possibilité d'apporter la preuve que par la réalisation de l'acte juridique ou de l'ensemble d'actes juridiques, il avait d'autres motifs que la simple volonté d'éviter les impôts sur les revenus. Si cette preuve est établie, ce dernier pourra ainsi échapper aux « sanctions » prévues par l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. Il y a lieu de préciser que ces motivations devront quand même répondre à un certain degré de pertinence afin d'éviter que des motifs trop généraux ou abstraits soient avancés²⁵.

L'autre principale conséquence de l'application positive de la règle générale, consiste au redressement de l'abus préalablement constaté. En vertu de l'alinéa 4, l'administration pourra rétablir la situation « comme si » l'abus n'existait pas. Cet exercice suppose l'établissement d'une situation répondant cette fois aux objectifs contrariés de la disposition fiscale visée. En outre, il convient de remarquer que le constat de l'inopposabilité des actes constitutifs de l'abus en application de l'alinéa 1^{er} ne mène pas forcément à ce que ceux-ci ne soient pas pris en considération afin de rétablir une situation conforme aux objectifs de la loi. La seule obligation consiste à se conformer, par le biais du redressement, aux objectifs contrariés²⁶. Notons enfin, comme l'épingle A. NOLLET que l'alinéa 4 fait référence pour le redressement de l'abus, au rétablissement de la « *base imposable* » et du « *calcul de l'impôt* ». L'auteur observe que dans cet exercice, et même s'il n'y est pas expressément mentionné, il faut également tenir compte de la « *personne du contribuable* », du « *fait générateur de l'impôt* » et/ou de la « *matière imposable* » qui pourraient également se voir aussi impactés²⁷.

Si le raisonnement présenté ci-avant peut de prime abord paraître limpide, il n'en reste pas moins ardu à mettre en pratique. En effet, certaines interrogations subsistent quant à plusieurs aspects de la mise en œuvre de la disposition²⁸. Parmi celles-ci figure la question de son champ d'application personnel. Cette dissertation propose de se pencher de manière plus approfondie sur cette problématique et sur l'interprétation à donner à l'alinéa 2 du § 1^{er} de l'article 344 C.I.R.

²⁵ A. NOLLET, « A. - La réécriture intégrale de la mesure « générale anti-abus » ... », *op. cit.*, pp. 490-491.

²⁶ C. DOCCLO, « Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1^{er} CIR 1992 », *TFR 2012*, n° 427, p. 770.

²⁷ A. NOLLET, « A. - La réécriture intégrale de la mesure « générale anti-abus » ... », *op. cit.*, p. 497.

²⁸ Cass. 25 novembre 2021, n°F.20.0058.N.

III.- LE CHAMP D'APPLICATION *RATIONE PERSONAE* DE LA MESURE GÉNÉRALE ANTI-ABUS FISCAL OU QUELLE INTERPRÉTATION DONNER À L'ALINÉA 2 DU § 1^{ER} DE L'ARTICLE 344 C.I.R.

A.- POSITION DU PROBLÈME

À la suite de l'émergence des premières décisions de justice relatives à la mise en œuvre de la nouvelle mesure générale anti-abus, une interrogation a germé dans la jurisprudence et a, par la même occasion, rapidement taraudé les esprits de certains auteurs de doctrine. Cette question consiste d'une certaine manière à déterminer le champ d'application personnel exact de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.

Pour rappel, afin d'apprécier l'existence d'un abus fiscal, il est fait respectivement référence, du moins en ce qui concerne la version française de la mesure, à l'acte ou l'ensemble d'actes posé par le contribuable. Or, vis-à-vis de la deuxième hypothèse et des différents actes qui la composent, un doute subsiste. Dans le cas où ces derniers sont posés par un tiers en l'absence d'intervention du contribuable, d'aucuns se demandent s'ils peuvent quand même être pris en considération afin de déterminer l'applicabilité de la disposition. Autrement dit, le contribuable envers qui la mesure générale est invoquée doit-il vraiment avoir posé tous les actes juridiques qui constituent l'abus ?

Il existe autour de cette question plusieurs lectures de la disposition qui se basent chacune sur l'application de différentes méthodes d'interprétations et dont les résultats divergent également. Le cœur de notre dissertation s'attache à réaliser un état des lieux synthétique des diverses positions défendues en doctrine et, le cas échéant, à illustrer celles-ci à l'aide de décisions judiciaires pertinentes.

Toujours est-il qu'avant d'entamer un tel exposé, il nous semble essentiel de se remémorer les termes précis contenus au sein de l'alinéa 2 du § 1^{er} de l'article 344 C.I.R afin d'appréhender, pour le mieux, les points de vue défendus par chacun. À ce propos, la disposition énonce qu'« *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 ...* ».

A priori, si l'on s'en tient à cette formule, tout semble clair, seul(s) l'/les acte(s) accompli(s) par le contribuable lui-même est/sont susceptible(s) de constituer un abus au sens de la mesure générale. Pourtant, les choses ne sont pas si simples et un constat peut vite être établi lorsqu'on parle d'abus fiscaux : la plupart du temps une flopée d'intervenants peuvent y prendre part. Dès lors, il paraît difficilement concevable que le contribuable ait participé à tous les actes constituant l'abus. C'est donc dans un souci d'assurer une efficacité maximale de la mesure que ce postulat de base a été étoffé voir totalement écarté par certains auteurs.

B.- EXPOSÉ DES DIFFÉRENTES INTERPRÉTATIONS EXISTANTES ET ILLUSTRATIONS JURISPRUDENTIELLES

Le choix pris dans le cadre de ce travail consiste à présenter de manière successive, de la plus stricte à la plus large, les diverses interprétations existantes du champ d'application personnel de la disposition anti-abus.

Nous analyserons dans un premier temps la théorie selon laquelle pour que la disposition puisse valablement être appliquée, l'acte ou l'ensemble d'actes doit avoir été posé uniquement par le contribuable lui-même (1). Par la suite, l'exposé se penchera sur la vision plus nuancée apportée par Messieurs DELANOTE et PHILIPPE par le biais de l'introduction au sein de la réflexion des concepts d'actes subséquents et liés (2). Enfin, la dernière partie de notre examen sera dédiée à la thèse considérée comme la plus « large » suivant laquelle le contribuable ne doit pas forcément avoir été partie à l'ensemble des actes constitutifs de l'abus (3). Le cas échéant, nous tâcherons d'illustrer les différentes positions défendues à l'aide de décisions de justice récentes.

1) *L'acte ou l'ensemble d'actes doit avoir été posé par le contribuable lui-même*

Le fondement de cette première interprétation prend sa source dans la version française de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. Nous l'avons évoqué, de prime abord, après la lecture de l'alinéa 2 de la disposition, peu de doutes demeurent : l'ensemble des actes constituant l'abus doit être posé par le contribuable lui-même et par personne d'autre.

En revanche, cette affirmation apparaît avec beaucoup moins de certitude si l'on se penche sur le pendant néerlandais de la mesure. À ce propos, d'aucuns estiment que cette version est rédigée en des termes plus neutres²⁹. En effet, la disposition telle qu'elle figure au nord du pays évoque « *de door hem gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen* », l'utilisation du déterminant *het* apporte cette neutralité.

Toutefois, d'autres auteurs estiment pour leur part qu'il n'y aurait pas lieu de s'encombrer de telles considérations. D'après eux, si l'on suit une méthode d'interprétation littérale de la loi fiscale, en cas d'ambiguïté au sein d'un texte exprimé dans une langue nationale, celui-ci peut quand même être clair dans l'autre langue et si doute il y a, donner lieu à examen dans celle où il est le plus clair³⁰. Dans ce cas, il est vrai que la version française comporte effectivement la précision selon laquelle l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques doit être posé par le

²⁹ S. GATSOS et E. VANDINGENEN, « Le fisc peut-il rejeter des frais professionnels (en l'espèce, des amortissements) sur base de la disposition générale anti-abus prévue à l'article 344, § 1er CIR92 ? Y a-t-il abus fiscal lorsque le contribuable ne pose pas lui-même l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques ? », note sous Civ. Limbourg (div. Hasselt) (11Ae ch.) n° 19/1786/A, 1^{er} avril 2021, *Cour. Fisc. 2021*, liv. 12, p.312. ; S. VAN CROMBRUGGE, « L'ensemble des actes juridiques doit-il émaner du contribuable lui-même ? », *Le Fiscologue*, n° 1700, 30 avril 2021, p. 1.

³⁰ T. HAENTJENS, E. MINGALEYEV, M. ROBA et A. VAN DE VIJVER, *op. cit.*, p. 36.

contribuable lui-même. Selon T. AFSCRIFT, étant donné que le législateur par cette formule exige que le contribuable ait posé l'ensemble des actes constitutifs : « *on ne peut tenir compte, dans l'appréciation de cet ensemble, que des actes auxquels il a été partie ou, s'il s'agit d'actes de tiers, d'actes dont le contribuable ait convenu, avec au moins un des tiers partie à chacun de ces actes, qu'ils allaient être conclus. Dans le cas contraire, il ne s'agit plus d'un ensemble d'actes posé par le contribuable* »³¹.

Par conséquent, conformément à une telle interprétation, en la présence de plusieurs actes faisant l'objet d'une même opération, le fisc ne pourra conclure valablement à la présence d'un abus fiscal que si tous les actes ont été conclus par le contribuable ou à tout le moins que ce dernier se soit engagé à ce que ces actes soient conclus. Dans un même sens, le ministre des Finances, répondant à une question parlementaire, a affirmé que « *l'abus fiscal doit se rapporter à un acte juridique ou à une série d'actes juridiques posés par le contribuable lui-même. La disposition anti-abus ne peut donc pas être invoquée à l'encontre de contribuables qui ne sont pas parties à l'acte juridique ou la série d'actes juridiques qui impliqueraient de potentiels abus fiscaux* »³².

En outre, dans un jugement du 19 novembre 2020 dont nous exposerons les tenants et aboutissants plus loin dans l'exposé, le Tribunal de première instance d'Hasselt a également, du moins dans un premier temps, suivi cette interprétation. La décision énonce qu'en tant qu'exception au principe du libre choix de la voie la moins imposée, la disposition anti-abus et plus particulièrement son champ d'application personnel ne doivent pas être interprétés plus largement que le texte ne le permet³³. Le Tribunal a considéré en l'espèce que le texte légal est clair et qu'en tout état de cause, l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques doit être posé par le contribuable lui-même. Corrélativement, en l'absence de tels actes, il ne peut y avoir d'abus fiscal au sens de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.

Nous verrons cependant que la réflexion du Tribunal ne s'est pas arrêtée là et celui-ci s'est permis d'apporter une certaine nuance à ces précédentes affirmations. Toutefois, cette décision fera l'objet d'un examen plus détaillé dans les prochaines sections.

Toujours est-il qu'en résumé, d'après les partisans de l'interprétation stricte, peu importe la situation face à laquelle l'administration se trouve, en la présence d'un ensemble d'actes juridiques, la totalité de ceux-ci doit être posé par le contribuable lui-même. Ce postulat ne fait cependant pas l'unanimité. D'autres opinions plus nuancées voire beaucoup plus larges sont défendues par certains auteurs et reprises au sein de certaines décisions de justice. À cet égard, une théorie dont nous proposons de faire le détail ci-après, s'est par ailleurs démarquée, celle-ci est le fruit d'une réflexion menée conjointement par Messieurs DELANOTE et PHILIPPE³⁴.

³¹ T. AFSCRIFT, « 8 - Le premier cas d'abus fiscal : les éléments constitutifs » in *L'abus fiscal*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 93.

³² Voy. Question n° 333 de M. De Clercq du 20 mars 2013, Q.R., Ch., 2012-2013, n° 115, pp. 259-261.

³³ Civ. Limbourg (div. Hasselt) n° 20/1647/A, 19 novembre 2020, *F.J.F. 2021*, liv. 5, p. 165.

³⁴ M. DELANOTE et D.-E. PHILIPPE, « Les doubles structures et l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. 1992 : quels sont les actes susceptibles d'abus posés par le contribuable ? », *T.F.R. 2018*, liv. 535, pp. 121-138.

2) *L'acte ou l'ensemble d'actes doit avoir été posé par le contribuable lui-même mais...*

a) Actes subséquents et actes liés

Dans un premier temps, l'idée soutenue par les deux auteurs ne diffère pas réellement de la position défendue par les tenants d'une interprétation stricte de la mesure. De l'utilisation de la méthode d'interprétation littérale de ce texte découle comme nous avons pu le voir précédemment, que l'acte juridique ou cet ensemble d'actes juridiques doit avoir été posé par le contribuable lui-même³⁵. Néanmoins, Messieurs DELANOTE et PHILIPPE estiment que ce principe n'est pas absolu. Ces derniers introduisent, vis-à-vis de cette hypothèse de base, deux nuances qu'ils qualifient respectivement d'acte subséquent et d'acte lié.

Relativement à la notion d'actes subséquents, il y aurait lieu de tenir compte que « *certaines actes bien déterminés, qui ont été matériellement posés par des tiers, procèdent exclusivement d'un acte posé antérieurement par le contribuable* », de sorte que « *lorsque le contribuable avait, lors de l'accomplissement de l'acte antérieur, l'intention de bénéficier des effets des actes posés ultérieurement par ces tiers, il est question d'« actes subséquents »* »³⁶. En l'espèce, on vise à intégrer dans le spectre de la mesure anti-abus certains actes réalisés par des tiers qui, en principe, ne sont pas visés par l'inopposabilité.

Quant aux actes liés, « *certaines actes, qui ont été posés par des tiers, n'ont pu être formellement mis en place que grâce à l'exercice préalable d'un droit par le contribuable. Il y a donc un lien étroit entre l'acte posé par le contribuable et l'acte posé par un tiers* »³⁷. La différence tient ici dans le fait que ces actes ne peuvent naître que si le contribuable a exercé préalablement ses droits.

En ce qui concerne ces deux types d'actes, même s'il est vrai qu'ils n'ont pas réellement été posés par le contribuable lui-même, il se pourrait néanmoins qu'ils aient été « *télaguidés* » par celui-ci³⁸. Cela aurait pour conséquence, selon cette interprétation, qu'ils puissent faire partie de l'ensemble constituant l'abus et, si les autres conditions prévues par le § 1^{er} de l'article 344 C.I.R. sont remplies, être rendus inopposables à l'administration malgré le fait qu'ils soient posés par des tiers.

Notons que S. VAN CROMBRUGGE exprime une interrogation par rapport à cette théorie et souligne que le point de vue tenu par les deux auteurs ne se base sur aucune justification

³⁵ M., DELANOTE, et D.-E., PHILIPPE, *op. cit.*, p. 122.

³⁶ M., DELANOTE, et D.-E., PHILIPPE, *ibidem*, p. 137.

³⁷ M. DELANOTE, et D.-E. PHILIPPE, *ibidem*, p. 137.

³⁸ D.-E. PHILIPPE, « Quand le fisc mord la poussière à cause d'une défectuosité de la mesure générale anti-abus... », *Sem. Fisc.*, 2022/40, n° 542 ; D.-E., PHILIPPE, et A., NOLLET, « L'abus fiscal à la croisée des chemins du droit européen : application à une planification fiscale internationale impliquant des holdings étrangères. Note sous l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 1er décembre 2020 », *R.G.F.C.P.*, 2022/3-4, p. 26.

juridique³⁹. Il se demande par conséquent quel est le fondement des exceptions qu'ils ont apportées au principe. À ce propos, il émet l'hypothèse, confirmée par la suite par l'un des deux auteurs⁴⁰, suivant laquelle cette justification prend sa source dans la version néerlandaise du texte ainsi qu'au sein des travaux préparatoires.

b) Application de la théorie des actes liés et subséquents au cas de la plus-value interne

La suite des travaux de Messieurs DELANOTE et PHILIPPE s'attache d'une manière très pratique et pédagogique, à aborder certains montages complexes susceptibles de constituer un abus. Ils décident, vis-à-vis de ces derniers, de faire application de la théorie des actes liés et subséquents. L'une de ces opérations présente un intérêt certain dans le cadre de cette dissertation. En effet, la méthodologie utilisée lors de l'examen du mécanisme de la plus-value interne sous l'angle de ces concepts nous paraît particulièrement pertinente, en ce qu'elle permettra ensuite d'aborder les décisions judiciaires, dans les meilleures conditions.

1. Précisions préalables relatives au mécanisme de plus-value interne

La structure qualifiée de « plus-value interne » consiste pour une personne physique à transférer une participation qu'elle détient dans une société opérationnelle vers une société holding contrôlée par cette même personne physique. Ce transfert est réalisé par voie d'apport et/ou de vente. Par le biais de ce mécanisme la plus-value qui va être réalisée par l'apport et/ou la vente va pouvoir échapper à l'impôt des personnes physiques si cette opération s'inscrit dans le cadre de la gestion normale du patrimoine privé⁴¹. La particularité et l'intérêt que présente la réalisation de ce montage est de permettre à la personne physique de s'octroyer les bénéfices de la société opérationnelle sans devoir payer le précompte mobilier.

Dans le cas d'une vente de la participation à la holding, le problème qui se posera généralement en pratique est que la holding ne dispose pas de fonds suffisants pour s'acquitter du prix de vente. Par conséquent, la personne physique détient une créance envers la société holding. La société opérationnelle distribue ensuite (en partie) ses liquidités sous forme d'un dividende à la société holding. Dès lors que cette dernière détient 10 % des actions de la société opérationnelle

³⁹ S. VAN CROMBRUGGE, *op. cit.*, p. 2.

⁴⁰ A. NOLLET et D.-E. PHILIPPE, « Abus fiscal : deux nouvelles décisions intéressantes au Sud et au Nord du pays sur des opérations de cessions d'actions à une holding », *Tijdschrift voor Fiscaal Recht (T.F.R.)*, 2023, n°X, à paraître.

⁴¹ C.I.R., Article 90, al. 1^{er}, 9^o, 1^{er} tiret ; P. DEDOBBELEER, « Analyse d'exemples de cas constitutifs d'un abus fiscal », *R.G.C.F.*, 2014/2, pp. 113-115. ; D. NICOLAS, et D.-E. PHILIPPE, *Le droit fiscal en 2017 : questions choisies*, Limal, Anthemis, 2017, pp. 82-84.

pendant un an ou une participation d'au moins 2 500 000 euros, ce dividende sera exonéré de précompte mobilier et déductible à titre de revenus définitivement taxés chez la holding⁴².

Par le truchement de cette structure, les montants récoltés permettront à la holding d'ensuite procéder au remboursement de sa créance sans charge fiscale. Ainsi, la plus-value interne permet de transformer un revenu imposable qui consisterait en principe à une distribution d'un dividende taxable par la société opérationnelle à la personne physique, en un rendement exonéré par le biais du remboursement de la créance ou de la réduction de capital.

2. Le montage de la plus-value interne confronté à la mesure générale anti-abus et à la théorie des actes subséquents et liés

Si on considère le contribuable comme étant celui qui cède ses actions dans la société opérationnelle à la société holding, il ressort rapidement de l'analyse, qu'*a priori*, très peu d'actes constituant le montage peuvent être formellement posés par lui, de sorte que l'application de la mesure anti-abus à cette structure semble contrariée.

En effet, dans le cadre d'une telle opération, les actes accomplis par le contribuable se réduisent en général à la constitution de la société holding si elle n'existait pas encore et l'apport d'actions de la société opérationnelle réalisé à cette occasion, ou de manière plus large, au transfert à titre onéreux des actions à la holding. En revanche, la distribution du dividende ne peut constituer un acte réalisé par le contribuable étant donné qu'elle relève de la décision de la société opérationnelle. La réduction de capital ainsi que le remboursement de la créance sont quant à eux réalisés par la société holding⁴³.

Si l'on suit l'interprétation stricte de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., ces derniers actes ne peuvent être rendus inopposables à l'administration au titre d'un abus fiscal étant donné qu'ils ont été posés par un tiers. Qu'advient-il cependant de la situation dans le cas où la distribution de dividendes, la réduction de capital ou le remboursement de la créance sont qualifiés d'actes subséquents ou liés ? C'est précisément l'analyse à laquelle se livrent Messieurs DELANOTE et PHILIPPE dans leur article.

En premier lieu, relativement à la distribution du dividende par la société opérationnelle, il peut être conclu à l'impossibilité de qualifier une telle décision d'acte subséquent. En effet, il s'agit là d'un acte tout à fait indépendant dans le chef de la société opérationnelle qui ne découle nullement de la cession d'actions vers la holding. Cependant, on pourrait y voir potentiellement un acte lié, la condition à remplir étant que la société holding ait pris part à l'assemblée générale qui a rendu la décision de distribuer le dividende. En outre, pour que l'opération soit véritablement qualifiée d'acte lié, il faudra également que le contribuable ait lui-même représenté la holding en tant qu'organe de gestion de cette société à l'assemblée générale de la société opérationnelle.

⁴² C.I.R., article 202.

⁴³ M. DELANOTE, et D.-E. PHILIPPE, *op. cit.*, p. 125.

En ce qui concerne la réduction du capital, cette opération pourra de son côté être considérée comme acte subséquent lorsque la holding a été spécifiquement et exclusivement constituée dans la perspective de l'acquisition des actions de la société opérationnelle (et de la gestion passive ultérieure de la participation). Cette preuve paraît néanmoins compliquée à établir. Quant à la possibilité de pouvoir la qualifier en acte lié, de manière similaire à ce qui a été réalisé pour la distribution de dividende, il y aura lieu de vérifier si, au moment de la décision de réduction, le contribuable a exercé son droit de vote. Dans le cas où le contribuable a participé à l'assemblée générale en tant qu'actionnaire de la holding et qu'il a, par l'exercice de son droit de vote, exercé un contrôle sur cette même entité, la qualité d'acte lié à la décision de réduction de capital semble indéniable.

Enfin, le remboursement éventuel du prix de vente des actions apparaît logiquement comme un acte subséquent. Le paiement du prix n'a effectivement lieu que si une vente a été conclue antérieurement à celui-ci. L'obligation de payer tire son origine de la bonne exécution du contrat de vente.

Dès lors, après confrontation de cette théorie au montage de la plus-value interne, il paraît difficile d'aboutir à la conclusion de l'existence d'un abus fiscal. Néanmoins, l'exercice consistant à décomposer chaque acte de l'ensemble afin de conclure oui ou non à l'existence d'un acte subséquent ou lié semble particulièrement pertinent d'autant plus que cette méthodologie a été reprise par certaines juridictions. Nous proposons donc désormais d'analyser deux décisions qui ont non seulement adhéré à la théorie des actes subséquents et liés, mais également ont effectué ce travail d'analyse en décortiquant l'ensemble d'actes constituant le cas d'espèce.

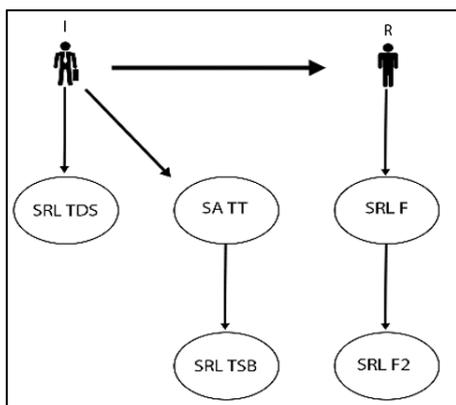
c) Illustrations jurisprudentielles

1. Jugement du Tribunal de première instance d'Hasselt du 19 novembre 2020

a. Les faits ayant donné lieu au litige

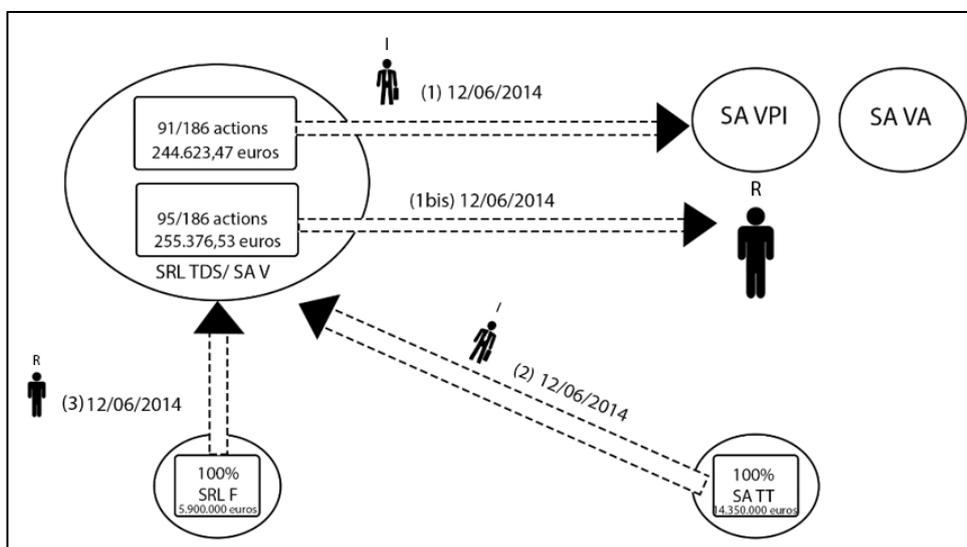
L'affaire ayant donné lieu au jugement du Tribunal de première instance d'Hasselt du 19 novembre 2020⁴⁴ concernait un contribuable, Monsieur I, fondateur et seul actionnaire de la SRL « T-Data Systems » (ci-après TDS) d'une part, et de la SA « T-Télécom » (ci-après TT) d'autre part. Cette dernière était à son tour actionnaire à 100% de la SRL « Technical Services Belgium » (ci-après TSB). Monsieur R, également concerné par le litige est, quant à lui, le fils de Monsieur I et est actionnaire à 100 % de la SRL « F BVBA » (ci-après F), qui était à son tour actionnaire à 100 % de SRL « F2 BVBA » (ci-après F2).

⁴⁴ Civ. Limbourg (div. Hasselt) n° 18/2327/A, 19 novembre 2020, *Taxwin.be*.



En date du 12 juin 2014, une série de transactions ont été réalisées. Monsieur I a tout d'abord vendu une partie de ses actions détenues dans la SRL TDS à un fonds d'investissement représenté par les SA VPI et VA pour un montant de 244.623,47 EUR (**Opération 1**). Le restant des actions a quant à lui été vendu à son fils pour 255.376,53 EUR (**Opération 1bis**). Le même jour, Monsieur I s'est également séparé pour la somme de 14.350.000 EUR des actions qu'il détenait dans la SA TT au profit de la SRL TDS (**Opération 2**). Quant à Monsieur R, ce dernier a cédé l'entière de ses parts dans la SRL F à la SRL TDS toujours en date du 12 juin 2014 (**Opération 3**).

Il découle de cette série d'opération l'existence d'une importante plus-value dont Monsieur I a considéré qu'elles n'étaient pas taxables, et ce, sur base de l'article 90, al. 1^{er}, 9^o, CIR, en tant qu'elles résulteraient de la « gestion normale d'un patrimoine privé »⁴⁵.



Afin de financer l'achat des actions de la SRL F et de la SA TT, la SRL TDS a contracté un prêt auprès de KBC d'une valeur de 14.250.000 EUR (**Opération 4**). Près d'un mois plus tard, le

⁴⁵ A. NOLLET et D.-E. PHILIPPE, « Abus fiscal : deux nouvelles décisions intéressantes au Sud et au Nord du pays sur des opérations de cessions d'actions à une holding », *Tijdschrift voor Fiscaal Recht (T.F.R.)*, 2023, n°X, à paraître.

14 juillet 2014, la SRL TDS a également contracté un prêt de 8.000.000 EUR auprès de la SRL TSB afin d'acquitter pour partie le prêt contracté auprès de KBC (**Opération 5**).

Par la suite, au cours des années 2014 et 2015, une série d'opérations intragroupes qui correspondent à des remontées de dividendes ainsi qu'à des versements de tantièmes, ont eu lieu entre la SRL TDS, d'une part, et la SA TT, SRL TSB, SRL F d'autre part, en vertu desquelles des revenus ont été générés (**Opération 6**). Cela a permis à la SRL TDS de rembourser l'autre partie de son crédit bancaire.

Postérieurement à ces différentes transactions, la SA TT a absorbé la SRL TSB et, de son côté, la SRL F a absorbé la SRL F2. Finalement, la SA TT a absorbé la SRL F, ne laissant existantes que la SRL TDS et la SA TT⁴⁶.

Monsieur I, par le biais de ce montage complexe, avait évité la distribution de dividendes (soumise au précompte mobilier) en réalisant une plus-value sur actions exonérée à l'impôt des personnes physiques, pour par la suite, céder ses actions au tiers-repreneur (Monsieur R)⁴⁷.

Vis-à-vis de cette situation, le fisc a examiné une construction fiscale dans laquelle des réserves de la SA TT et la SRL TSB ont été distribuées en franchise d'impôt à l'actionnaire I, alors que ces « liquidités excédentaires » auraient normalement dû faire l'objet d'une distribution de dividendes soumise au précompte mobilier en application de la mesure anti-abus. L'administration avait entendu requalifier une partie du prix de cession 6.340.000 EUR en un dividende taxable dans le chef du cédant au taux de 25% applicable à l'époque⁴⁸.

La construction abusive concerne un ensemble d'actes juridiques constitué de :

- La vente par Monsieur I des actions détenues dans la SRL TDS aux SA VPI et VA ainsi qu'à Monsieur R pour 500.000 EUR au total (**Opérations 1 et 1bis**) ;
- La vente par Monsieur I des actions détenues dans la SA TT à la SRL TDS à une valeur de 14.350.000 EUR (**Opération 2**) ;
- Le prêt de la SRL TDS auprès de la KBC Bank le 12 juin 2014 pour un montant de 14.250.000 EUR (**Opération 4**).
- Le prêt de la SRL TDS auprès de la SRL TSB le 14 juillet 2014 afin d'effectuer le remboursement du prêt auprès de KBC (**Opération 5**) ;
- La réalisation de revenus par la SRL TDS via des transactions avec ses filiales et sous-filiales (**Opération 6**).

b. Analyse du Tribunal

Avant de se pencher sur l'existence ou non d'un abus fiscal au sens de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., le Tribunal énonce tout d'abord que les termes définissant le champ d'application personnel de

⁴⁶ A. NOLLET et D.-E. PHILIPPE, *ibidem*, à paraître.

⁴⁷ A. NOLLET et D.-E. PHILIPPE, *ibidem*, à paraître.

⁴⁸ A. NOLLET et D.-E. PHILIPPE, *ibidem*, à paraître.

la disposition anti-abus ne peuvent être interprétés plus largement que le texte légal ne le permet.

Pour celui-ci la disposition est claire, l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques doit être posé par le contribuable lui-même. Il n'y a, par conséquent, pas lieu de prendre considération des actes posés par des tiers sans l'intervention du contribuable. Le Tribunal précise également que le texte légal ne fait pas la nuance selon laquelle il suffirait que le contribuable ait commis l'un des actes pour que l'ensemble puisse être considéré comme abusif⁴⁹.

Toujours selon les termes du jugement, il est en outre nécessaire que le contribuable accomplisse l'acte lui-même en nom propre, c'est-à-dire pas en tant qu'organe d'une entité juridique⁵⁰. À cet égard, la juridiction précise qu'il n'est fait nullement référence dans la disposition, aux actes accomplis pour le compte de personnes morales.

Néanmoins, une nuance est par la suite apportée, la juridiction limbourgeoise considère que l'on pourrait imaginer des situations où le contribuable concerné n'accomplit pas formellement l'acte juridique, ou tous les actes juridiques de l'ensemble, mais qu'en pratique, c'est lui qui réalise ou fait réaliser l'opération. En l'espèce, il est fait expressément référence à la théorie des actes subséquents et liés émise par Messieurs DELANOTE et PHILIPPE. De ce fait, la position soutenue s'affine peu à peu et n'est plus si radicale. Il n'est de cette manière pas totalement exclu que certains actes posés par des tiers puissent quand même être pris en considération lors de l'appréciation de l'existence d'un abus.

Par la suite, le Tribunal s'attelle à l'analyse du cas d'espèce et conclut assez rapidement que Monsieur I n'est partie en son nom propre qu'aux **opérations 1, 1bis et 2** et n'a, de la sorte, pu poser que celles-ci. La personnalité juridique des sociétés concernées doit en effet être respectée. En ce qui concerne les **opérations 4, 5 et 6**, en revanche, cette exigence n'est pas réalisée. Toutefois, la question se pose de savoir s'ils peuvent, malgré tout, être indirectement considérés comme ayant été accomplis par Monsieur I lui-même, et ce, conformément à la théorie des actes subséquents et liés.

Dans un premier temps, relativement à la cinquième opération, il est conclu que celle-ci est une opération juridique entre la SRL TDS et la SRL TSB et par conséquent Monsieur I n'y était pas partie. Bien qu'il ait signé le contrat de prêt en tant que mandataire *ad hoc* de la SRL TSB, il ne l'a pas signé en son nom propre. De plus, le jugement établit qu'au moment de l'octroi du prêt, Monsieur I ne détenait ni par la majorité des actions, ni par sa position au sein du conseil d'administration, la capacité de décider effectivement seul que la SRL TDS conclurait effectivement le prêt. En l'espèce, le pouvoir de décision ultime appartenait aux acheteurs des actions. Il en va de même pour la SRL TSB, au moment de la conclusion du prêt, Monsieur I n'en était plus actionnaire. Ce dernier était donc dans l'impossibilité de téléguider ces actes.

Concernant la dernière opération, Monsieur I n'était pas non plus impliqué en son nom propre et n'avait aucune possibilité de faire réaliser cette série de transactions. Les actes juridiques en question ont été accomplis par des personnes morales dont il ne pouvait unilatéralement en

⁴⁹ Civ. Limbourg (div. Hasselt) n° 18/2327/A, 19 novembre 2020, *Taxwin.be*.

⁵⁰ Civ. Limbourg (div. Hasselt) n° 18/2327/A, 19 novembre 2020, *Taxwin.be*.

déterminer la politique. À cet égard, le tribunal estime que les personnes morales concernées ont pris des décisions autonomes.

Le jugement ne s'attarde même pas sur la quatrième opération et conclut finalement que le contribuable n'a pas lui-même posé l'ensemble des actes juridiques au sens de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., de telle sorte que l'une des conditions de l'abus fiscal n'est pas remplie.

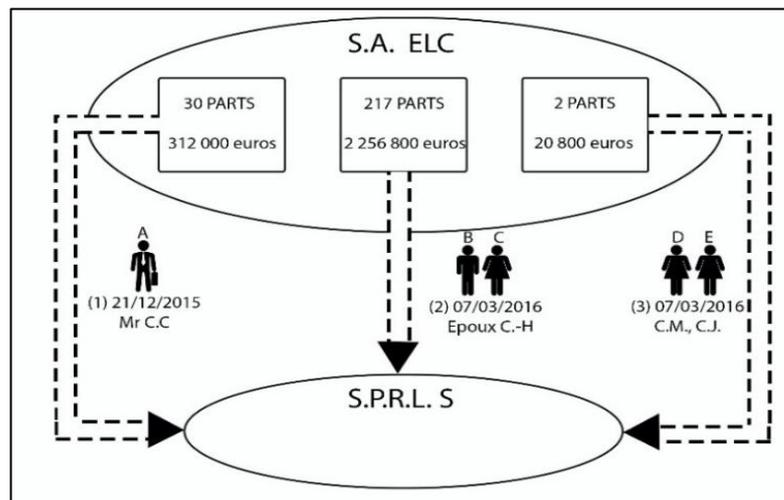
Enfin, notons que cette décision a fait l'objet d'un recours et que la Cour d'Appel d'Anvers a récemment rendu sa décision. Nous verrons lors de l'examen de celle-ci, que l'interprétation adoptée diffère totalement de celle donnée par le jugement de première instance.

2. Jugement du Tribunal de première instance du Luxembourg division Marche-en-Famenne du 7 septembre 2022

a. Les faits ayant donné lieu au litige

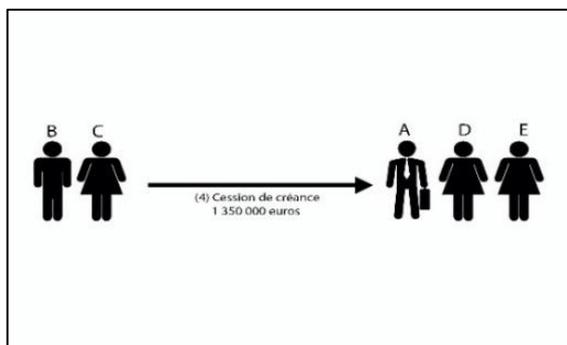
Dans cette affaire⁵¹, Monsieur C.C. (ci-après A) avait constitué en date du 21 décembre 2015 la SPRL S faisant office de société holding. La création de cette société avait été réalisée grâce à l'apport de 30 parts que A détenait dans une autre société la SA ELC, la société opérationnelle. Ces parts représentaient un montant de 312.000 EUR (**Opération 1**).

Le 7 mars 2016, les époux C.-H. demandeurs (ci-après B-C) ont vendu 217 parts qu'ils détenaient eux aussi dans la S.A. ELC à la SPRL S pour un total de 2.256.800 EUR (**Opération 2**). Le même jour, C.M. et C.J. (ci-après D et E) filles de B-C ont également vendu à la SPRL S leurs seules parts dans la S.A. ELC en échange de la somme de 10.400 EUR (**Opération 3**).



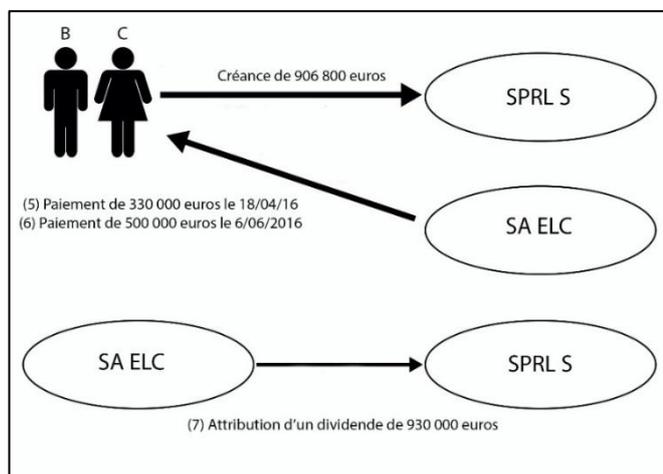
⁵¹ Civ. Luxembourg (div. Marche-en-Famenne) n° 20/416/A, 7 septembre 2022, disponible sur *Taxwin.be*.

Toujours à la même date, B et C décident dans un pacte adjoint de céder, sous certaines conditions, à leurs trois enfants A, D et E. une partie de leur créance correspondant à 1.350.000 EUR et avec la charge pour ces derniers de leur verser une certaine somme jusqu'à leur décès. Par conséquent, les demandeurs conservent envers la SPRL S une créance de 906.800 EUR (2.256.800 – 1.350.000) (**Opération 4**).



La SA ELC se chargera, par la suite, de payer en deux fois, un montant total de 830.000,00 EUR aux époux B-C, pour une première tranche de 330.000 EUR le 18 avril 2016 (**Opération 5**) et une deuxième tranche de 500.000 EUR le 6 juin 2016 (**Opération 6**). La SPRL S se retrouve donc redevable du montant total de 830.000 EUR vis-à-vis de la SA ELC.

Enfin le 30 juin 2017, l'assemblée générale de la S.A. ELC décide de l'attribution d'un dividende de 930.000 EUR à la SPRL S (**Opération 7**). Ce dividende viendra apurer la dette de cette dernière à l'égard de la SA ELC.



Concernant ces différents faits, l'administration fiscale a adressé aux époux B-C un avis de rectification relatif à l'E.I. 2017 selon lequel suite à la vente des actions que ces derniers détenaient dans la SA ELC à la SPRL S (**Opération 2**), ils auraient perçu un montant de 888.131,9 EUR. Au vu des divers éléments, l'administration estimait, en vertu de l'article 344, §1^{er}, C.I.R, que ce montant devait être traité comme un dividende ordinaire taxable à 27 % (taux de l'époque) conformément à l'article 171, 3^o, C.I.R.

b. Analyse du Tribunal

Encore un fois, le raisonnement s'attarde sur la signification réelle qu'il convient de donner à l'exigence selon laquelle « *les actes juridiques réalisant une même opération soient posés par le contribuable lui-même* »⁵².

En l'espèce, la juridiction souligne en premier lieu, que les époux B-C, dans leur argumentaire, font état qu'ils n'ont réalisé que la vente de leurs actions (**Opération 2**) et la donation du 7 mars 2016 (**Opération 4**). Les autres opérations telles que le paiement du solde du prix de cession par la société S mais également la décision de distribution des dividendes et son paiement à la société holding (**Opération 7**) n'impliqueraient pas, selon eux, leur participation. Celles-ci seraient plutôt le fait de tiers, à savoir leur fils, en tant qu'actionnaire de la société holding, ainsi que cette dernière.

Dans son argumentaire, le Tribunal rappelle comme l'avait fait son homologue limbourgeois que, côté francophone, la version du texte légal suppose clairement que tous les actes juridiques constitutifs de l'abus doivent être posés par le contribuable lui-même. Il remarque néanmoins qu'au nord du pays, selon une certaine doctrine, cela ne semble pas être le cas, le texte légal néerlandophone serait rédigé de manière un peu plus neutre⁵³.

Calquant son analyse sur le jugement du Tribunal de première instance d'Hasselt précédemment examiné, la juridiction luxembourgeoise estime que suivant une méthode d'interprétation littérale de la loi fiscale, un texte ambigu dans une langue nationale peut être clair dans l'autre langue nationale et qu'en cas de doute sur la signification d'un texte, il est préférable de l'examiner dans l'autre langue nationale⁵⁴. Dès lors, le Tribunal conclut que le contribuable doit avoir accompli lui-même l'ensemble des actes constituant l'abus.

Cependant, encore une fois, il est fait expressément référence à la thèse des actes subséquents et liés soumise par Messieurs DELANOTE et PHILIPPE⁵⁵. Séduit par la position défendue par ces auteurs, le Tribunal estime que la constitution de la holding ainsi que la distribution du dividende par la société opérationnelle à son profit pourraient tout de même faire partie de l'ensemble d'actes constitutifs de l'abus fiscal, et à ce titre, être rendus inopposables au fisc, à la condition qu'ils puissent être considérés soit comme des actes subséquents, soit comme des actes liés par rapport à la vente par le contribuable des actions de la société opérationnelle à la holding.

Par conséquent, la juridiction s'attelle par la suite à l'analyse, en deux temps, des différents actes qui constituent les faits du cas d'espèce afin de déterminer si l'on peut les qualifier d'actes liés ou subséquents à l'acte principal, c'est-à-dire, la vente par B-C des 217 parts qu'ils détenaient dans la S.A. ELC à la SPRL S pour la somme de 2.256.800 EUR (**Opération 2**).

⁵² C.I.R., article 344.

⁵³ S. GATSOS, et E. VANDINGENEN, *op. cit.*, p. 312. ; S. VAN CROMBRUGGE, *op. cit.*, pp. 1-3.

⁵⁴ T. HAENTJENS, E. MINGALEYEV, M. ROBA, A. VAN DE VIJVER, *op. cit.*, p. 36.

⁵⁵ Civ. Luxembourg (div. Marche-en-Famenne) n° 20/416/A, 7 septembre 2022, *Taxwin.be*.

Lors l'examen des faits, il a pu être constaté que la SPRL S a été constituée par A, fils de B et C demandeurs. De plus, ni B, ni C ne dispose d'une participation active ou passive dans la SPRL S, ceux-ci n'étant ni actionnaire, ni gérant ou administrateur de ladite société.

Le Tribunal se demande si à défaut d'avoir été réalisée par les contribuables eux-mêmes, la constitution de la SPRL S par A peut quand même constituer un acte subséquent ou lié vis-à-vis de la vente réalisée par les demandeurs des actions de la société opérationnelle à la holding. En ce qui concerne l'acte de constitution, le constat est flagrant, celui-ci ne peut tomber dans le spectre des définitions données par les auteurs DELANOTE et PHILIPPE. En effet, ces deux catégories d'actes doivent être postérieurs à un acte juridique (préparatoire) des demandeurs, ce qui n'est manifestement pas le cas en l'espèce. Le premier acte juridique des demandeurs est la vente des actions de la SA ELC à la SPRL S le 7 mars 2016 (**Opération 2**), la constitution de la SPRL S par le fils des demandeurs, remontant quant à elle au 21 décembre 2015 (**Opération 1**). Le jugement énonce à cet égard que la simple intention, dans le chef des demandeurs, de procéder à une plus-value interne par le biais de la création d'une holding par un tiers à qui ils vendront leurs actions de la SA ELC ne constitue pas, un acte juridique préparatoire au sens des définitions énoncées par les auteurs DELANOTE et PHILIPPE.

Quant à la qualification donnée à la décision de distribution de dividende par la société opérationnelle. On peut difficilement soutenir que la décision en elle-même soit qualifiée d'acte subséquent. Il s'agit, en effet, d'une décision autonome de la société opérationnelle, qui ne résulte en aucune façon de l'acte de cession des actions de la société opérationnelle à la holding. Il n'est en revanche pas totalement exclu que cet acte soit considéré comme lié, il faudra pour cela respecter une série de conditions. Tout d'abord, la holding doit avoir pris part, en sa qualité d'actionnaire, à l'assemblée générale de la société opérationnelle et doit effectivement avoir exercé un contrôle sur cette assemblée générale. En outre, l'exigence selon laquelle le contribuable ait lui-même effectivement représenté la holding à l'assemblée générale de la société opérationnelle devra être respectée.

Or, vis-à-vis du litige faisant l'objet du cas d'espèce, étant donné que la société holding a été constituée exclusivement par le fils des demandeurs et que ces derniers n'ont, *de facto*, pas représenté la holding lors de l'assemblée générale de la société opérationnelle qui a décidé de la distribution de dividendes, il ne peut être conclu à l'existence d'un acte lié. Il est également précisé qu'il ne peut ainsi être question d'acte lié lorsque la holding n'est pas ou plus administrée par les demandeurs.

Par conséquent, le tribunal conclut en application de la thèse des actes subséquents et liés, qu'en l'absence d'un acte juridique ou d'un ensemble d'actes juridiques posés par les demandeurs, il ne peut être question d'une application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.

3) *L'ensemble d'actes ne doit pas forcément être posé par le contribuable lui-même ni dans le but de recevoir un avantage pour lui-même*

a) **Principe**

Enfin, une dernière thèse mérite d'être présentée dans le cadre de ce travail. Pour certains, l'exigence selon laquelle le contribuable doit avoir participé à tous les actes constitutifs de l'abus fiscal paraît difficilement concevable, et ce, principalement en raison de la multitude d'intervenants pouvant prendre part à ce genre de situations⁵⁶. En outre, cette précédente approche est parfois considérée comme trop formaliste⁵⁷.

Cette fois-ci, il est choisi de ne pas faire abstraction de la version néerlandaise de l'alinéa 2 du § 1^{er}, de l'article 344 C.I.R. En effet, les partisans de l'interprétation « large », du champ d'application personnel de la mesure générale se basent sur ce texte considéré comme plus neutre.

Celui-ci énonce : « *Er is sprake van fiscaal misbruik wanneer de belastingplichtige middels de door hem gestelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen één van de volgende verrichtingen tot stand brengt : ...* ». L'emploi du déterminant *het* apportant cette neutralité.

À l'appui de cette opinion, les travaux préparatoires des mesures anti-abus ancienne et nouvelle font référence, en cas d'ensemble d'actes juridiques, à la nécessité de démontrer une unité d'intention entre les actes constitutifs, ces derniers devant former une chaîne indivisible⁵⁸. D'aucuns estiment que cette unité d'intention ne suppose pas nécessairement une participation formelle à tous les actes juridiques en tant que parties. Il suffirait qu'il y ait eu une coordination préalable des actes juridiques quelles que soient les parties signataires⁵⁹. Par conséquent, il serait tout à fait possible que des actes constitutifs de l'abus puissent être accomplis par des tiers et en l'absence d'intervention du contribuable.

Certaines juridictions adhèrent elles-aussi à cette vision et vont même encore plus loin. En effet, dans le cadre de l'application de la mesure générale anti-abus, une interprétation très large de la notion de contribuable a pu naître au sein de la jurisprudence. Celle-ci a été consacrée dans

⁵⁶ S. VAN CROMBRUGGE, *op. cit.*, p. 2.

⁵⁷ S. VAN CROMBRUGGE, « L'ensemble des actes juridiques doit-il émaner du contribuable lui-même ? », *Le Fiscologue*, n°1779, 17 février 2023, p. 1.

⁵⁸ *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n°53-2081/001, p. 113 ; *Doc. Parl.*, Chambre, session 1992-1993, n°1072/8, p. 102.

⁵⁹ S. VAN CROMBRUGGE, « L'ensemble des actes juridiques doit-il émaner du contribuable lui-même ? », *Le Fiscologue*, n°1779, 17 février 2023, p. 1.

un jugement du Tribunal de première instance de Bruges⁶⁰ et a été reprise par un arrêt de la Cour d'appel de Gand du 1^{er} décembre 2020⁶¹.

Le litige auquel a été confrontée la juridiction gantoise portait sur un montage international complexe⁶², la société belge appelante avait opposé le fait qu'elle ne pouvait être considérée comme contribuable de l'impôt car elle estimait n'être que simple débitrice de celui-ci. De plus, selon elle, le véritable contribuable qui était le bénéficiaire de la distribution n'avait posé aucun acte juridique compris dans l'abus invoqué par le fisc. La Cour énonce dans cet arrêt que le contribuable ne doit pas forcément chercher à obtenir un avantage fiscal pour lui-même. Toujours selon elle, le texte légal n'empêche pas le contribuable d'accomplir un abus qui aurait comme bénéficiaire une autre personne que lui. Le champ d'application personnel de la mesure peut s'étendre aux actes juridiques accomplis par le contribuable en vue de procurer un avantage fiscal à un tiers à la condition que ce dernier avait connaissance de ces actes et qu'il aurait contribué ou collaboré, de manière directe ou indirecte, à leur accomplissement. En l'occurrence, la Cour d'appel de Gand considère que cette interprétation est adoptée dans un souci d'apporter une pleine efficacité à la mesure et : « *l'intention du législateur était avec une disposition anti-abus efficace de permettre à l'administration, une fois l'abus fiscal établi, de rétablir la situation fiscale comme si aucun abus n'avait eu lieu* »⁶³.

Récemment, le Tribunal de première instance et la Cour d'appel d'Anvers ont repris la même interprétation dans deux décisions récentes.

b) Illustrations jurisprudentielles

1. Jugement du Tribunal de première instance d'Anvers du 8 avril 2022

a. Les faits ayant donné lieu au litige

Le litige concerne Monsieur A, premier demandeur, qui a créé en date du 2 septembre 2004 avec Monsieur X la société SPRL ITA, dont il possédait la moitié des actions, soit 93 actions. Le 21 décembre 2012, Monsieur A toujours en compagnie de Monsieur X a fondé la SPRL holding REIBAL avec un capital de 18.600 EUR dont 6.200 EUR libérés.

Par une convention du 5 février 2013, SPRL REIBAL a acheté 184 des 186 actions de la SPRL ITA, l'opération étant réalisée en achetant 92 actions au premier demandeur et 92 actions à Monsieur X leur laissant de cette manière 1 action chacun dans cette société. Le prix total de cette transaction était de 989.248 EUR distribués pour moitié aux deux protagonistes soit

⁶⁰ Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (10e ch.), n° 17/2635/A, 4 mars 2019, *Taxwin.be*

⁶¹ Gand, 1er décembre 2020, 2019/AR/306, *T.F.R.*, n° 2021/605, pp. 679-693.

⁶² Voy. pour de plus amples explications : D.-E. PHILIPPE et A. NOLLET, *op. cit.*, pp. 15-40.

⁶³ Gand, 1er décembre 2020, 2019/AR/306, *T.F.R.*, n° 2021/605, pp. 679-693.

494.624 EUR chacun, deux comptes courants ont par la suite été ouverts en leur faveur pour ce même montant.

Par la suite, Monsieur A a reçu de la SPRL REIBAL un remboursement partiel du compte courant pour un montant de 97.403,96 EUR en 2016 et 181.000 EUR en 2017.

L'administration fiscale considère ce remboursement comme une distribution de dividendes taxable à 27% pour l'exercice d'imposition 2017 et 30% pour l'exercice d'imposition 2018, en application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.

Selon le fisc, les actes juridiques suivants sont constitutifs de l'abus :

- La vente des actions de la SPRL ITA par le premier demandeur à la SPRL REIBAL (**Opération 1**) ;
- La décision de l'assemblée générale de la société ITA de verser des dividendes annuels à la société REIBAL, dividendes qui ont permis le remboursement des créances (**Opération 2**).

Le demandeur fait valoir que certains actes juridiques pris en compte par l'administration fiscale n'ont pas été formellement posés par lui, tels que la distribution de dividendes par ITA à REIBAL (**Opération 2**).

b. Analyse du Tribunal

Relativement au champ d'application personnel de la mesure, le Tribunal anversois s'est tout d'abord penché sur la notion de contribuable au sens de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. et estime que celle-ci peut être appréhendée de manière large comme « *toute personne ayant la qualité de contribuable et ayant participé directement ou indirectement à un acte juridique ou à un ensemble d'actes juridiques constitutifs de l'abus* »⁶⁴. La juridiction se réfère ici à l'arrêt rendu par la Cour d'appel de Gand le 1^{er} décembre 2020.

Concernant les faits qui lui sont soumis, le jugement constate que c'est le demandeur, avec Monsieur X, qui a pris les décisions finales sur les actes juridiques visés. C'est également lui qui est cofondateur de la SPRL REIBAL. C'est REIBAL qui, à son tour, est actionnaire de la société ITA, représentée par Monsieur A et Monsieur X. Selon la juridiction, l'administration fait valoir à juste titre que toutes les décisions ont été prises par eux, soit en leurs noms propres, soit en tant que représentants de REIBAL.

Le Tribunal a ainsi jugé que les actes remis en cause par l'administration fiscale rentraient bien dans le champ d'application de la mesure anti-abus.

⁶⁴ Civ. Anvers (div. Anvers) n° 21/56/A, 8 avril 2022, *Taxwin.be*.

2. Arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 6 septembre 2022

a. Décision relative à l'appel formé contre le jugement du 19 novembre 2020 du Tribunal de première instance d'Hasselt

Les faits ont déjà fait l'objet d'un exposé détaillé précédemment, c'est pourquoi l'examen porte directement sur l'interprétation rendue par la Cour relativement au champ d'application personnel de la règle anti-abus.

Dans sa décision, la Cour d'appel s'éloigne de l'interprétation prise en première instance. En effet, elle expose dans un premier temps les différents points de vue existants concernant l'exigence selon laquelle le contribuable doit avoir posé l'ensemble des actes juridiques constitutifs de l'abus, et en profite pour se rallier à la vision plus nuancée basée sur le texte néerlandais de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.⁶⁵.

Lors de l'analyse, la juridiction énonce que s'agissant d'un ensemble d'actes juridiques, ces derniers doivent procéder d'une unité d'intention et doivent dès lors constituer une série d'actes conçus dès l'origine comme appartenant à une chaîne indivisible. Toujours sur base la version néerlandaise du texte ainsi que des travaux préparatoires de celui-ci, l'arrêt énonce que l'unité d'intention requise dans un ensemble d'actes juridiques n'est pas une question de participation formelle à tous les actes juridiques en tant que partie. Par conséquent, il suffirait que les actes juridiques soient alignés à l'avance, sans que le contribuable y soit formellement partie.

La Cour épingle également que Messieurs DELANOTE et PHILIPPE, partisans d'une lecture plus stricte de la disposition, nuancent également leurs propos en proposant la théorie des actes subséquents et liés. Elle remarque, parallèlement, que la Cour constitutionnelle n'exige pas réellement que le contribuable soit impliqué dans chacun des actes juridiques en tant que partie en son nom propre et partage ainsi l'avis de l'arrêt rendu par la Cour d'appel de Gand le 1^{er} décembre 2020⁶⁶. En l'espèce, la Cour estime qu'il est suffisant que : « *le contribuable ait bien été « impliqué-concerné » (« betrokken ») dans/par l'ensemble des actes juridiques et qu'il ait délibérément choisi de s'embarquer dans la construction en cause (« om in de betrokken constructie in te stappen ») ou d'y collaborer (« om hieraan mee te werken »)* »⁶⁷.

En outre, il est fait état que l'unité d'intention ressort clairement des divers éléments du litige. En effet, comme le soulignent Messieurs NOLLET et PHILIPPE : « *si l'offre initiale d'acquisition du fonds d'investissement prévoyait la constitution d'une nouvelle société holding qui conclurait un emprunt bancaire pour payer les actions et le rembourserait via la remontée ultérieure de dividendes, cette offre a finalement été modifiée en ce sens que la société « T-Data Systems » a été utilisée comme holding et a fait remonter les liquidités excédentaires de la sous-filiale « Technical Services Belgium » via un emprunt intragroupe permettant de*

⁶⁵ Anvers, 6 septembre 2022, n°2021/AR/68, *Taxwin.be* ; N. VAN GILS et J. DEPRINCE, « Liquidités excédentaires dans le cadre d'une transaction M&A et la disposition générale anti-abus », *Act. Fisc.*, n° 2023/2, pp. 5-8.

⁶⁶ Gand, 1^{er} décembre 2020, 2019/AR/306 et 2019/AR/307, *T.F.R.*, n° 2021/605, pp. 679-693.

⁶⁷ A. NOLLET et D.-E. PHILIPPE, *op. cit.*, à paraître.

rembourser en partie le prêt bancaire ayant servi à financer l'acquisition des actions (sans aucun impact sur le compte de résultats, au contraire de distributions de dividendes) »⁶⁸.

L'arrêt s'éloigne donc complètement du jugement rendu en première instance et conclut que le contribuable en l'espèce a été impliqué dans l'ensemble d'actes juridiques constitutifs de l'abus, et ce, même s'il n'a pas expressément posé l'ensemble de ces actes. La décision présente également l'intérêt qu'elle met en exergue le caractère hautement factuel dans l'appréciation de l'unité d'intention et la nécessité de procéder à une analyse précise des différents faits afin de conclure à l'existence d'un ensemble d'actes constituant un abus⁶⁹.

C.- ANALYSE CRITIQUE

Ces différentes thèses comportent chacune leur lot d'inconvénients et d'avantages tant pratiques que théoriques. Afin d'en apporter le détail, il nous paraît opportun de rappeler à titre liminaire, quelques principes d'interprétations applicables au droit fiscal belge.

L'article 170 Const. constituait le point de départ de notre réflexion, il se trouve qu'il refait surface au terme de cet exposé. Comme évoqué lors de la contextualisation de notre travail, le principe de légalité possède une multitude de corollaires entraînant des conséquences, plus ou moins importantes, dans la plupart des domaines du droit fiscal belge ; les règles d'interprétation de la loi fiscale se voient également concernées.

Etant donné, que toute personne, tout acte juridique ou toute chose qui n'est pas visé par une loi levant l'impôt n'est pas taxé, une disposition telle que la mesure générale anti-abus constitue une exception au principe du libre choix de la voie la moins imposée tel qu'il découle du principe de légalité de l'impôt. Par conséquent, cette exception doit donner lieu à une interprétation stricte⁷⁰. Le principe de l'interprétation stricte de la loi fiscale a par ailleurs été érigé en principe général de droit par la Cour de cassation⁷¹.

Dès lors, comme l'évoque A. NOLLET, le résultat de l'utilisation des méthodes d'interprétation ne peut de telle sorte « *aboutir à étendre l'application d'une loi fiscale à des situations qui ne sont pas expressément visées par elle, pas plus qu'elle ne pourrait aboutir à en restreindre l'application dans des situations qui ont bel et bien été visées par elle* »⁷². De cette manière, en principe, on ne pourrait ni greffer ni amputer des éléments au texte légal lorsqu'on s'attelle à l'interprétation de celui-ci.

⁶⁸ A. NOLLET et D.-E. PHILIPPE, *ibidem*, à paraître.

⁶⁹ S. VAN CROMBRUGGE, « L'ensemble des actes juridiques doit-il émaner du contribuable lui-même ? », *Le Fiscologue*, n°1779, 17 février 2023, p. 3.

⁷⁰ T. AFSCHRIFT, « 8 - Le premier cas d'abus fiscal : les éléments constitutifs » in *L'abus fiscal*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 96.

⁷¹ Cass 10 décembre 1997, *JDF*, 1998, p. 110

⁷² A. NOLLET, « B. - Les corollaires du principe ... », *op. cit.*, p. 225

Dans le cadre de l'appréciation du champ d'application personnel de la mesure générale anti-abus fiscal contenue dans notre C.I.R., les différents auteurs ont décidé d'appliquer chacun de leur côté différentes techniques d'interprétation aboutissant à des résultats divergents⁷³.

Tout d'abord, la thèse considérée comme la plus stricte découlant d'une méthode d'interprétation littérale nous paraît à première vue la plus conforme au principe de droit fiscal précédemment évoqué. La version française du texte légal ne laissant que peu de doutes : l'acte ou l'ensemble d'actes constitutifs de l'abus doit être posé par le contribuable lui-même⁷⁴. À ce propos, en 2013, le ministre des Finances avait abondé dans ce sens en indiquant qu'en matière d'impôts sur les revenus : « l'article 344, § 1er, [CIR] indique également que l'abus fiscal vise les actes juridiques ou les ensembles d'actes juridiques qui sont posés par le contribuable lui-même. Par conséquent, la disposition anti-abus ne peut donc 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 »⁷⁵.

Or, il n'existe pas véritablement d'écho à ce point de vue dans la jurisprudence. Les juridictions adhèrent certes en premier lieu à cette vision mais tempèrent directement leurs propos en apportant certaines nuances⁷⁶. Il est clair qu'une telle interprétation aboutit à vider, pour grande partie, de substance et d'efficacité la disposition. La réalité est en effet telle que, la plupart du temps, peu de montages fiscaux ne sont réalisés uniquement par des actes où le contribuable a été partie, de sorte que limiter l'application du § 1^{er} de l'article 344 C.I.R. à ces situations semble difficilement concevable⁷⁷.

Face à un tel constat, Messieurs DELANOTE et PHILIPPE ont proposé une théorie faisant à la fois référence aux actes subséquents ainsi qu'aux actes liés. Les auteurs ont, de cette façon, tenté de remédier au manque d'efficacité de la mesure telle qu'elle découle de son libellé par le biais de la méthode d'interprétation téléologique⁷⁸. En outre, une partie de la jurisprudence a adhéré à ce point de vue. Une série de décisions ont fait expressément référence aux travaux des deux auteurs pour ensuite faire une analyse acte par acte du cas d'espèce sous l'angle de cette théorie.

D'autres ont même été plus loin. Dans un souci de pleine efficacité de la mesure, certaines juridictions ont considéré que le contribuable tel qu'il se trouve visé par la mesure devait être entendu dans un sens extrêmement large. Il en va de même pour l'ensemble d'actes juridiques pouvant, selon eux, être posé par lui ou un tiers. Ce raisonnement a d'ailleurs trouvé résonance au sein des Cours d'appel du nord du pays. Aussi attrayante soit elle, cette interprétation n'en

⁷³ D. SEUTIN, « Tour d'horizon des premières applications judiciaires de la mesure générale anti-« abus fiscal » en matière d'impôts sur les revenus », *R.F.D.L.*, 2023, n° 1, pp. 63-69.

⁷⁴ A. NOLLET et D.-E. PHILIPPE, *op. cit.*, à paraître.

⁷⁵ Q & P, Chambre, 2012-2013, 20 mars 2013, n° 115, pp. 259-261, Question n° 133 de M. De Clercq, 3 juin 2013, *Fiscologue*, n° 1345, p. 18.

⁷⁶ Voy. à cet égard : Civ. Limbourg (div. Hasselt) n° 18/2327/A, 19 novembre 2020, *Taxwin.be*. ; Civ. Luxembourg (div. Marche-en-Famenne) n° 20/416/A, 7 septembre 2022, disponible sur *Taxwin.be*.

⁷⁷ S. VAN CROMBRUGGE, « L'ensemble des actes juridiques doit-il émaner du contribuable lui-même ? », *Fiscologue*, 2021, n° 1700, pp. 1-3.

⁷⁸ D. SEUTIN, *op. cit.*, pp. 66-68.

présente pas moins le défaut qu'elle méconnaît de manière assez évidente l'interdiction d'étendre l'application de la loi fiscale à des situations qui ne sont pas visées par le texte.

Enfin, d'aucuns estiment, à la suite des enseignements de la jurisprudence récente, qu'afin de donner une certaine effectivité à l'article 344, § 1er, C.I.R. face à un « *ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération* », le contribuable ne doit pas avoir posé tous les actes constitutifs de l'abus mais à tout le moins « *certaines d'entre eux, l'essentiel étant plutôt à vérifier du côté de la notion (même) de « même opération » et de l'« unité/unicité d'intention » qu'elle requiert d'après les travaux préparatoires de la mesure* »⁷⁹. Selon eux, le plus important étant que « *l'administration puisse démontrer que chacun des actes juridiques distincts mis en cause, en tant qu'ils réaliseraient une « même opération » (constitutive d'un « abus fiscal »), soient bien les maillons inséparables d'une « chaîne indivisible » conçue dès le départ dans une « unité d'intention », en ce sens qu'il était invraisemblable dans l'esprit des parties (et en particulier du contribuable concerné) que l'un soit posé sans la certitude que les autres actes le seraient aussi* »⁸⁰.

Il est donc flagrant de constater l'absence de consensus dans l'appréciation du champ d'application personnel de la mesure. Or, « *dans le doute, la loi doit être interprétée contre le fisc* ». Mais cette règle ne s'applique, en principe, que si la portée de la loi reste incertaine après que l'on ait épuisé les méthodes d'interprétation autorisées⁸¹. Peut-on à cet égard, réellement considérer que la portée de la loi est incertaine ? À en lire le libellé de l'alinéa 2 dans sa version francophone rien n'est moins sûr. Nonobstant, en l'application de l'adage *in dubio contra fiscum*, la finalité restera la même : au même titre que si l'on applique l'interprétation stricte, le juge écartera l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. dans le cas où le contribuable n'a pas posé l'ensemble des actes constitutifs de l'abus. Or, si le but réel du législateur était de faire tomber dans le champ de la mesure des actes qui n'ont manifestement pas été posés par le contribuable mais qui font partie intégrante de certains montages abusifs, ne serait-il pas opportun, comme le propose D. SEUTIN, de modifier le texte légal afin de mettre fin à ces controverses⁸² ?

Enfin, en l'absence d'une telle modification ainsi que de position prise par la Cour de cassation, le contribuable devra rester prudent lors de la réalisation de ses opérations. En effet, il demeure, à l'heure actuelle, une insécurité juridique quant au champ d'application personnel de la mesure général anti-abus fiscal.

⁷⁹ A. NOLLET et D.-E. PHILIPPE, *op. cit.*, à paraître.

⁸⁰ A. NOLLET et D.-E. PHILIPPE, *ibidem*, à paraître. ; *Doc. Parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53 2081/001, p. 113.

⁸¹ A. NOLLET, « B. - Les corollaires du principe ... », *op. cit.*, p. 228.

⁸² D. SEUTIN, *op. cit.*, p. 72.

CONCLUSION

Nous avons pu constater à travers cet exposé, le rôle essentiel que présente la mesure générale anti-abus pour le fisc, et ce, face à l'ingéniosité toujours plus grande des contribuables et de leurs conseillers fiscaux.

La présentation du contexte entourant la genèse de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., a permis dans un premier temps de déceler les motivations qui ont pu guider les prises de décisions du législateur et la nécessité pour celui-ci d'adopter une disposition capable de capturer dans son champ un plus grand nombre de comportements considérés comme abusifs que les dispositions spécifiques ne le permettent.

La seconde partie de notre travail a consisté à présenter d'une manière assez générale la disposition anti-abus telle qu'elle figure aujourd'hui dans notre Code des impôts sur les revenus. À cet effet, nous nous sommes concentrés sur l'analyse de la méthode de raisonnement à suivre dans l'optique de constater un abus fiscal sur pied de cette règle. Par la même occasion, l'examen du libellé du § 1^{er} de l'article 344 C.I.R. a également permis de mettre en exergue l'existence de certaines interrogations quant au champ d'application personnel de la disposition.

Par la suite, la mise en perspective des différentes interprétations existantes relatives à l'exigence selon laquelle le contribuable doit avoir posé l'acte ou l'ensemble des actes constitutifs de l'abus, a rapidement mené au constat de l'absence de consensus sur la question, et ce, tant en jurisprudence qu'en doctrine. Au regard des principes d'interprétation du droit fiscal belge ainsi que dans un souci de pleine efficience de la mesure, certaines critiques ont pu être émises sur ces interprétations qui comportent chacune leurs avantages et inconvénients.

Enfin, en attendant un éclaircissement apporté par le législateur ou par la Cour de cassation, comme elle a pu le faire concernant le champ d'application temporel de la mesure, le contribuable devra, dans ce contexte d'insécurité juridique, être particulièrement prudent lorsqu'il décidera de réaliser, par lui-même ou avec des tiers, des opérations susceptibles de constituer un abus fiscal.

BIBLIOGRAPHIE

DOCTRINE

- AFSCRIFT, T., *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2^e édition, Bruxelles, Larcier, 2003, 546 p.
- AFSCRIFT, T., *L'abus fiscal*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2013, 273 p.
- AFSCRIFT, T., « La notion de gestion normale d'un patrimoine privé et le principe de la légalité de l'impôt », *RGCF*, 2022, n° 6, pp. 375-393.
- BOURGEOIS, M., et NOLLET, A., « L'introduction d'une notion générale d'« abus (de droit) fiscal » en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *Rev. gén. fisc.*, 2012/6, pp. 4-20.
- DEDOBBELEER, P., « Analyse d'exemples de cas constitutifs d'un abus fiscal », *R.G.C.F.*, 2014/2, pp. 102-116.
- DELANOTE, M., et PHILIPPE, D.-E., « Les doubles structures et l'article 344, § 1er, du C.I.R. 1992 : quels sont les actes susceptibles d'abus posés par le contribuable ? », *T.F.R. 2018*, liv. 535, pp. 121-138.
- DOCULO, C., « Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1er CIR 1992 », *TFR 2012*, n° 427, pp. 767-771.
- COPPENS, P.-F., *Le contribuable belge face aux mesures fiscales anti-abus*, Limal, Anthemis, 2018, 243 p.
- GATSOS, S., et VANDINGENEN, E., « Le fisc peut-il rejeter des frais professionnels (en l'espèce, des amortissements) sur base de la disposition générale anti-abus prévue à l'article 344, § 1er CIR92 ? Y a-t-il abus fiscal lorsque le contribuable ne pose pas lui-même l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques ? », note sous Civ. Limbourg (div. Hasselt) (11Ae ch.) n° 19/1786/A, 1er avril 2021, *Cour. Fisc. 2021*, liv. 12, pp. 309-316.
- GOTHOT, V., « La fraude fiscale », in *Problèmes Fiscaux d'aujourd'hui*, 1963, n° 2, pp. 87 et s.
- HAELTERMAN, A., *Vennootschapsbelasting doorgelicht. Een inzichtelijk handboek*, Brugge, die Keure, 2020, pp. 8-16.
- KIRKPATRICK, J., « Les limites du champ d'application du principe *fraus omnia corrumpit* », *R.C.J.B.*, 2012, pp 19-40.
- KIRKPATRICK, J., et GARABEDIAN, D., *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^{ème} édition, Bruylant, 2003, 604 p.
- MALHERBE, P., « De l'abus fiscal et de l'abus en droit fiscal », *J.D.F.*, 2019/7-8, p. 193-222.

- MEEUS, F.-S. et TRAVERSA, E., « II.1. - Légalité de l'impôt » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2020, pp. 73-143.
- NICOLAS, D., et PHILIPPE, D.-E., *Le droit fiscal en 2017 : questions choisies*, Limal, Anthemis, 2017, pp. 81-130.
- NOLLET, A. et PHILIPPE, D.-E., « Abus fiscal : deux nouvelles décisions intéressantes au Sud et au Nord du pays sur des opérations de cessions d'actions à une holding », *Tijdschrift voor Fiscaal Recht (T.F.R.)*, 2023, n°X, à paraître.
- NOLLET, A., *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, 1^e édition, Bruxelles, Intersentia, 2019, 732 p.
- 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.
- PEETERS, B., « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen », *AFT* 2014/15, pp. 4-34.
- PHILIPPE, D.-E., « Quand le fisc mord la poussière à cause d'une défectuosité de la mesure générale anti-abus... », *Sem. Fisc.*, 2022/40, n° 542.
- PHILIPPE, D.-E., et NOLLET, A., « L'abus fiscal à la croisée des chemins du droit européen : application à une planification fiscale internationale impliquant des holdings étrangères. Note sous l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 1^{er} décembre 2020 », *R.G.F.C.P.*, 2022/3-4, pp. 15-40.
- SCAILTEUR, C., « La fraude à la loi en droit fiscal », *Rec. gén. enr. et not.*, 1959, pp. 177-195.
- SEUTIN, D., « Tour d'horizon des premières applications judiciaires de la mesure générale anti-« abus fiscal » en matière d'impôts sur les revenus », *R.F.D.L.*, 2023, n° 1, pp. 39-79.
- TIBERGHIE, A., *Tiberghien. Manuel de droit fiscal*, 40^e édition, Liège, Wolters Kluwer Belgium, 2022, 3108 p.
- VAN CROMBRUGGE, S., « L'ensemble des actes juridiques doit-il émaner du contribuable lui-même ? », *Le Fiscologue*, n°1779, 17 février 2023, pp. 1-3.
- VAN CROMBRUGGE, S., « L'ensemble des actes juridiques doit-il émaner du contribuable lui-même ? », *Le Fiscologue*, n° 1700, 30 avril 2021, pp. 1-4.
- VAN GILS, N., et DEPRINCE, J., « Liquidités excédentaires dans le cadre d'une transaction M&A et la disposition générale anti-abus », *Act. Fisc.*, n° 2023/2, pp. 5-8.
- VIDAL, J., *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, Paris, Dalloz, 1957, 481 p.

JURISPRUDENCE

C.A., 1^{er} février 2007, n° 32/2007, *F.J.F.*, n° 2007/242.

C.A., 20 avril 2005, *R.G.C.F.*, 2005, n° 3, 211.

Cass. 25 novembre 2021, n°F.20.0058.N.

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

Cass. 29 janvier 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 633.

Cass., 27 février 1987, *J.D.F.*, 1987, p. 334.

Cass (2^{ème} ch.), 6 juin 1961, *Pas.* 1961, p. 1083.

Anvers, 6 septembre 2022, n°2021/AR/68, *Taxwin.be*.

Anvers, 2 mars 1978 (arrêt *Ines*), *J.D.F.*, 1979, p. 344.

Gand, 1er décembre 2020, 2019/AR/306 et 2019/AR/307, *T.F.R.*, n° 2021/605, pp. 679-693.

Civ. Luxembourg (div. Marche-en-Famenne) n° 20/416/A, 7 septembre 2022, *Taxwin.be*.

Civ. Anvers (div. Anvers) n° 21/56/A, 8 avril 2022, *Taxwin.be*.

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

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

LEGISLATION

Constitution Belge, article 170.

Code d'impôt sur les revenus, articles 202, 344.