

Tour d'horizon des premières applications judiciaires de la mesure générale anti-«abus fiscal» en matière d'impôts sur les revenus⁽¹⁾

David SEUTIN

Avocat-stagiaire au barreau de Bruxelles

◆ TABLE DES MATIÈRES ◆

I.	Introduction	40
II.	Historique et fondements du principe du libre choix de la voie la moins imposée	41
III.	La nouvelle mesure générale anti-abus et sa méthodologie d'application	43
	A. Définition de l'abus fiscal dans ses deux variantes	44
	B. Les éléments constitutifs de l'abus fiscal	45
	a. L'élément objectif ou la contrariété avec les objectifs d'une disposition du C.I.R. ou de ses arrêtés d'exécution	45
	b. L'élément subjectif de l'abus ou le motif exclusif (sinon essentiel) d'évitement de l'impôt	46
	C. La « contre-preuve » ou la possibilité pour le contribuable de démontrer l'absence d'abus en l'espèce	47
	D. Le redressement de l'abus fiscal	47
IV.	Analyse de la jurisprudence sur l'application de la nouvelle mesure générale anti-abus en matière d'impôts sur les revenus	49
	A. Étape liminaire : détermination des actes « abusifs » réalisant une « opération »	49
	a. Détermination des actes réalisant une « opération » et l'« unité d'intention » qui les lie en vue de la caractérisation de l'abus	49

⁽¹⁾ Cette contribution, remaniée en octobre 2022 aux fins de la présente publication, constituait initialement un travail de fin d'études présenté en mai 2021 dans le cadre du Master en droit de l'Université de Liège et encadré par le Professeur Aymeric Nollet, que l'auteur remercie pour ses précieux conseils et l'encadrement qu'il a apporté à la rédaction du présent article.

b.	Détermination du champ d'application <i>ratione temporis</i> de l'article 344, § 1 ^{er} , C.I.R. en présence d'un ensemble d'actes réalisant une même opération	53
B.	Le champ d'application <i>ratione materiae</i> de l'article 344, § 1 ^{er} , C.I.R. ou la question de l'étendue de son champ de protection	56
C.	L'élément objectif: l'identification des objectifs de la disposition et la démonstration qu'ils ont été contrariés par les actes «abusifs»	58
a.	Les objectifs d'une disposition taxatrice à caractère général	58
b.	Les objectifs d'une disposition spécifique prévoyant un avantage fiscal	61
D.	Le champ d'application <i>ratione personae</i> de l'article 344, § 1 ^{er} , C.I.R. ou la question de son applicabilité à des actes posés par des tiers	63
a.	Interprétation «extensive»	64
b.	Interprétation «téléologique»	66
c.	Interprétation «stricte»	68
d.	Retour aux principes généraux du droit fiscal	69
E.	L'impact des récents développements européens en matière de lutte contre l'abus de droit sur l'interprétation de l'article 344, § 1 ^{er} , C.I.R.	72
V.	Conclusion	79



I. INTRODUCTION

Depuis l'introduction en droit belge de la nouvelle mesure générale anti-«abus fiscal» en 2012, censée remédier aux imperfections de la première, nombre d'auteurs ont érodé leur plume à essayer d'en saisir les contours théoriques, la portée et les implications pratiques, sans pouvoir toujours élucider tous les problèmes qu'elle pouvait poser.

En raison des particularités liées à la procédure fiscale (en matière d'impôts sur les revenus) et de l'arriéré judiciaire, il a fallu attendre l'année 2018 pour connaître les premières décisions judiciaires relatives à son application par l'administration fiscale. Désormais, plus d'une décennie après la réécriture de cette mesure générale anti-abus en 2012, celle-ci a fait l'objet d'une trentaine de décisions judiciaires (dont nous avons pu prendre connaissance) en matière d'impôts sur les revenus, si bien qu'il nous a semblé utile de faire ici le point sur la réelle efficacité de cette mesure, en examinant les questions et enjeux qu'implique son application.

La présente étude porte donc sur l'analyse de la jurisprudence relative à l'application de l'article 344, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus (ci-après «C.I.R.»), à l'exclusion des décisions de justice rendues sur les mesures géné-

rales anti-abus analogues en vigueur en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession⁽²⁾.

Pour ce faire, nous procéderons, en premier lieu, à un bref rappel historique du principe du « libre choix de la voie la moins imposée », déduit du principe constitutionnel de légalité de l'impôt, dans le cadre (de l'exercice) duquel il pourra être question d'un « abus fiscal » (II). Ensuite, après avoir rappelé brièvement les raisons de l'inefficacité de la première mesure introduite en 1993, nous présenterons la méthodologie d'application de la nouvelle mesure (III). Enfin, sur la base des décisions judiciaires dont nous avons pu prendre connaissance en la matière (jusqu'à la date du 14 octobre 2022), nous procéderons à l'étude de cinq problématiques choisies rencontrées en jurisprudence (IV).

II. HISTORIQUE ET FONDEMENTS DU PRINCIPE DU LIBRE CHOIX DE LA VOIE LA MOINS IMPOSÉE

Du principe de légalité en matière fiscale, tiré de l'article 170 de la Constitution, – selon lequel les éléments constitutifs d'un impôt ne peuvent être déterminés que par une loi – il en est déduit, à titre de corollaires, que le droit fiscal est d'interprétation stricte et que son application par analogie est prohibée. Il n'appartient, dès lors, pas à l'administration fiscale de taxer en dehors des cas ni au-delà des limites que la loi détermine⁽³⁾.

Selon le principe de « dépendance » du droit fiscal au droit commun⁽⁴⁾ – qui veut que les concepts juridiques employés par la loi fiscale et que les actes juridiques accomplis par les contribuables soient respectivement interprétés et qualifiés dans le sens qu'ils ont en droit commun sauf dérogation expresse prévue par la loi fiscale –, l'exercice du libre choix de la voie la moins imposée n'est possible qu'en l'absence de « simulation » des actes accomplis par le contribuable⁽⁵⁾.

Il y a « simulation », en droit civil comme en droit fiscal, « lorsque les parties font un acte apparent dont elles conviennent de modifier les effets par une autre convention, demeurée secrète. La simulation suppose donc deux conven-

⁽²⁾ Ces dernières, ayant été introduites en même temps que la première, ont pu toutefois nous éclairer puisqu'elles partagent toutes la même méthodologie de raisonnement et les observations que nous formulerons au sujet de la première pourraient être transposables *mutatis mutandis* aux secondes.

⁽³⁾ A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt – Essai de cadre théorique et critique en droit fiscal belge*, Bruxelles, Larcier, 2019, pp. 221 et s.

⁽⁴⁾ Not. Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, I, p. 218 et Cass., 7 juin 1934, *Pas.*, I, 311. Voy. A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou ...*, *op. cit.*, pp. 243 et s.; T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 1^{re} édition, Bruxelles, Larcier, 1994, pp. 68 et s. et P. VAN OMMESLAGHE, «Droit commun et droit fiscal», *J.D.F.*, 1989, pp. 5 et s.

⁽⁵⁾ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 20.

tions, contemporaines l'une de l'autre, mais dont l'une n'est destinée qu'à donner le change»⁽⁶⁾. Autrement dit, la simulation suppose la non-acceptation (totale ou partielle) des conséquences juridiques des actes que le contribuable a accomplis⁽⁷⁾. Inversement, il y a donc lieu de reconnaître, en l'absence de disposition légale fiscale en sens contraire, un principe d'«opposabilité» au fisc des actes non simulés du contribuable⁽⁸⁾.

Afin de lutter contre les opérations d'évitement de l'impôt, l'administration fiscale belge a invoqué, d'abord, la théorie dite de la «fraude à la loi»⁽⁹⁾, ensuite, celle des «réalités économiques»⁽¹⁰⁾, afin de rendre inopposables, comme s'ils étaient simulés, des actes bien acceptés dans tous leurs effets juridiques, mais paraissant «anormaux» ou en discordance avec une certaine «réalité économique», voire accomplis à la seule et unique fin de réduire la charge fiscale.

Ces tentatives du fisc se sont heurtées à un rejet pur et simple de la Cour de cassation, dans ses arrêts *Brepols*⁽¹¹⁾ et *Au vieux Saint-Martin*⁽¹²⁾, avec le célèbre attendu suivant : «il n'y a simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale», et «même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale».

En réaction, par une loi du 22 juillet 1993⁽¹³⁾, le législateur belge se dota, pour la première fois, d'une mesure générale «anti-évitement» introduite à

⁽⁶⁾ H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1947, n° 604 cité dans T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 20.

⁽⁷⁾ T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, *op. cit.*, p. 126.

⁽⁸⁾ A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou ...*, *op. cit.*, pp. 267 et s. Sous réserve de l'hypothèse d'inopposabilité d'actes non simulés mais contraires à une disposition légale d'ordre public reconvenue dans un arrêt de la Cour de cassation du 5 mars 1999 (Cass., 5 mars 1999, *Pas.*, I, 134, *F.J.F.*, n° 1999/93). Pour un commentaire exhaustif, voy. A. NOLLET, *op. cit.*, pp. 382 et s.

⁽⁹⁾ La théorie de la fraude à la loi, issue du droit privé, est classiquement définie comme suit : «il y a fraude chaque fois que le sujet de droit parvient à se soustraire à l'exécution d'une règle obligatoire par l'emploi à des fins d'un moyen efficace, qui rend ce résultat inattaquable sur le terrain du droit positif» (J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, Paris, Dalloz, 1957, p. 20 cité par T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 18).

⁽¹⁰⁾ Selon laquelle «il ne suffit pas de constater la réalité juridique telle qu'elle apparaît des actes qui ont été souscrits mais il faut avoir égard aussi à la réalité économique et commerciale qui forme le support de cette construction juridique et qui ne peut s'identifier avec la construction juridique élaborée dans le but de bénéficier d'avantages fiscaux et d'éviter ainsi l'impôt, pour son propre profit ou au profit des tiers...» (moyen cité dans l'arrêt de la Cour de cassation du 27 février 1987, *J.D.F.*, 1987, pp. 332 et s. cité dans A. NOLLET, *op. cit.*, p. 349).

⁽¹¹⁾ Cass., 8 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1082.

⁽¹²⁾ Cass., 22 mars 1990, *Au vieux St-Martin*, *Pas.*, I, 849, *J.D.F.*, 1990, p. 110 cité dans A. NOLLET, *op. cit.*, p. 352.

⁽¹³⁾ *M.B.*, 24 juillet 1993.

l'article 344, § 1^{er}, C.I.R, ainsi destinée à apporter une limite de portée générale au principe du libre choix de la voie la moins imposée⁽¹⁴⁾.

La majorité de la doctrine⁽¹⁵⁾ de l'époque et la Cour de cassation⁽¹⁶⁾ ont estimé qu'étant donné que seule la qualification juridique de l'acte (ou de l'ensemble d'actes) donnée par les parties était inopposable à l'administration, le contenu de celui-ci lui demeurerait opposable et que, dès lors, la nouvelle qualification devait respecter tous ses effets juridiques non fiscaux. Cette interprétation stricte avait rendu la mesure inefficace, si bien que le législateur a dû procéder à sa réécriture.

III. LA NOUVELLE MESURE GÉNÉRALE ANTI-ABUS ET SA MÉTHODOLOGIE D'APPLICATION

La nouvelle version de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., introduit par l'article 167 de la loi-programme du 29 mars 2012⁽¹⁷⁾, est rédigée désormais en ces termes :

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

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

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

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

⁽¹⁴⁾ Rédigée comme suit : « N'est pas opposable à l'administration des contributions directes, la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même opération lorsque l'administration constate, par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340, que cette qualification a pour but d'éviter l'impôt, à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique ».

⁽¹⁵⁾ Voy., not. T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, op. cit., pp. 175 et s.

⁽¹⁶⁾ Voy., Cass., 4 novembre 2005, *Pas.*, 2005, XI, p. 2135, R.G. n° F.04.0056.F, concl. av. gén. Henkes, à propos d'un « abus » consistant en un acte unique et Cass., 22 novembre 2007, *Pas.*, 2007, XI, p. 2097, R.G. n° F.06.0028.N, concl. av. gén. Thijs, à propos d'un « abus » réalisé par des « actes distincts réalisant la même opération ».

⁽¹⁷⁾ Loi-programme (I) du 29 mars 2012, *M.B.*, 6 avril 2012.

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.»

A. Définition de l'abus fiscal dans ses deux variantes

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

Le premier alinéa prévoit également que la charge de la preuve de l'abus incombe à l'administration fiscale, laquelle peut recourir aux moyens de preuve de droit commun visés à l'article 340 du C.I.R. Il est précisé que l'administration pourra démontrer l'existence d'un abus «à la lumière de circonstances objectives»⁽¹⁸⁾.

La notion d'acte juridique doit être entendue dans son acception en droit civil, c'est-à-dire «une manifestation de volonté destinée à produire des effets en droit»⁽¹⁹⁾ et celle d'un «ensemble d'actes réalisant une même opération» doit être comprise dans le même sens que celle d'«actes distincts réalisant une même opération» utilisée dans la première version de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. L'exposé des motifs précise qu'il faut entendre par là la «décomposition artificielle» d'une même opération en des actes successifs, même s'ils sont étalés ou répartis sur plusieurs périodes imposables, pourvu qu'ils relèvent bien d'une «unité d'intention», en ce sens que ces actes soient «dès le départ conçus comme [les maillons d'] une chaîne indivisible»⁽²⁰⁾. T. Afschrift précise, à propos de la notion d'indivisibilité des actes, qu'elle signifie qu'«avant l'accomplissement du premier acte, il était déjà certain suivant la volonté des parties, et pas seulement envisagé, que tous les autres jusqu'au dernier, seraient également accomplis. Il faut qu'il s'agisse de l'expression d'une même volonté [...], exécuté[e] par la réalisation concrète d'actes distincts successifs, et que l'ensemble réponde à un même but»⁽²¹⁾.

⁽¹⁸⁾ Selon T. Afschrift, cette référence, issue de la jurisprudence européenne, n'ajoute rien à la notion de droit belge de présomption de l'homme et ne serait, en réalité, que des faits connus à la base du raisonnement qui sous-tend la présomption (T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, p. 141).

⁽¹⁹⁾ Voy. not. P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, Bruxelles, Bruylant, 2010, n° 704, p. 1034 cité par A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou ...*, *op. cit.*, p. 427.

⁽²⁰⁾ *Ibid.*, p. 470.

⁽²¹⁾ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, p. 144.

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

- la première consiste pour le contribuable à se placer *en dehors* du champ d'application d'une disposition taxatrice du C.I.R. ou de ses arrêtés d'exécution ;
- la deuxième consiste à se placer *dans* le champ d'application d'une disposition du C.I.R. ou de ses arrêtés d'exécution qui prévoit un avantage fiscal⁽²²⁾.

B. Les éléments constitutifs de l'abus fiscal

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

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

L'élément objectif est rencontré lorsque le contribuable, par l'acte ou les actes qu'il a posés, se place « soit en dehors du champ d'application d'une disposition fiscale, soit en dedans – s'il est plutôt question d'une disposition qui prévoit un "avantage fiscal" – et cela *en contradiction avec les objectifs que le législateur a entendu poursuivre à travers cette disposition en question [...]* »⁽²³⁾ (c'est nous qui soulignons).

Aux fins de sa démonstration, le fisc ne pourra se référer à « [des] objectifs que le législateur poursuivrait "globalement" via l'impôt concerné »⁽²⁴⁾ ni à « une vague philosophie [ou à] l'économie d'un texte »⁽²⁵⁾, mais il devra déterminer les objectifs contrariés d'une disposition en particulier, identifiables que s'ils « ressortent de manière suffisamment claire du texte et, le cas échéant, des travaux préparatoires de la disposition législative applicable »⁽²⁶⁾.

Autrement dit, l'élément objectif de l'abus consiste, pour le contribuable, à profiter de la discordance qui existerait entre, d'une part, le champ d'application *effectif* d'une disposition, tel qu'il résulte de son interprétation stricte et, d'autre part, de son champ d'application *voulu* par le législateur, c'est-à-dire tel qu'il ressort de son interprétation au regard des objectifs qu'elle entendait poursuivre⁽²⁷⁾. Selon T. Afschrift, l'objectif ne peut alors qu'être « conscient et

(22) Pour une analyse de la notion d'« avantage fiscal », voy. *ibid.*, pp. 116 et s.

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

(24) *Ibid.*, p. 476.

(25) T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, p. 99.

(26) Cour const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.21.2.

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

volontaire»⁽²⁸⁾. Dès lors, «à défaut de certitudes quant à l'objectif du législateur, [...] il faudrait recourir à la règle *In dubio contra fiscum* et ne pas appliquer la mesure anti-abus»⁽²⁹⁾. Ce n'est qu'à cette condition que l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. est compatible avec le principe de légalité de l'impôt et ne constitue pas «une habilitation générale autorisant l'administration à fixer elle-même, par voie de mesure générale, la matière imposable [...]»⁽³⁰⁾.

b. L'élément subjectif de l'abus ou le motif exclusif (sinon essentiel) d'évitement de l'impôt

Pour établir l'élément subjectif de l'abus, l'administration doit démontrer que le contribuable, par l'acte ou les actes qu'il a posés, n'avait aucune autre véritable intention que celle d'éviter l'application d'une disposition taxatrice ou de bénéficier d'un avantage fiscal⁽³¹⁾.

Le fisc aura rarement la possibilité d'établir la preuve directe d'une telle intention et ne pourra que recourir à la présomption de l'homme, par laquelle il démontrera un lien grave, précis et concordant, entre, d'une part, des faits connus (les actes posés par le contribuable et le contexte dans lequel ils s'inscrivent), et, d'autre part, un fait inconnu (l'intention essentielle d'éviter l'impôt), sur la base d'un raisonnement logique et convaincant⁽³²⁾.

Par ailleurs, malgré les différences textuelles entre les deux variantes de l'abus, la preuve à apporter par le fisc a la même portée dans un cas comme dans l'autre, dès lors que «le législateur a souhaité donner une même signification à ces conditions, que l'opération ait pour effet d'échapper à l'application de la disposition fiscale concernée ou de prétendre à un avantage fiscal accordé par cette dernière»⁽³³⁾.

À ce stade du raisonnement, il n'est pas attendu de l'administration qu'elle démontre l'absence de tous autres motifs que celui d'éviter l'impôt. Elle doit toutefois démontrer que cette volonté était essentielle, constituait un motif déterminant à l'accomplissement de ces actes⁽³⁴⁾, ce qui signifie que, sans cette volonté, les actes n'auraient pas été posés tels qu'ils l'ont été⁽³⁵⁾.

(28) T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, p. 98.

(29) *Ibid.*, p. 102.

(30) Cour const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.21.1.

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

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

(33) Cour const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.20.2.

(34) Cour const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.20.3.

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

C. La « contre-preuve » ou la possibilité pour le contribuable de démontrer l'absence d'abus en l'espèce

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

Contrairement à la version de 1993 de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., la nouvelle version n'exige pas que les motifs aient une nature particulière: ils pourraient donc être tant économiques ou financiers que personnels ou patrimoniaux⁽³⁶⁾.

Selon la Cour constitutionnelle, « l'opération doit être *exclusivement* motivée par le souci d'éviter l'impôt ou l'être d'une manière à ce point *essentielle* que les éventuels autres objectifs de l'opération doivent être considérés comme négligeables ou purement artificiels [...] » (c'est nous qui soulignons)⁽³⁷⁾. Ainsi, selon A. Nollet, « des motifs trop généraux ou abstraits (au point qu'ils assortiraient nécessairement ou systématiquement tous les actes ou toutes les opérations du même type) ou bien qui seraient minimes, négligeables ou insignifiants (au point qu'ils n'auraient pas pu déterminer un sujet "raisonnable" à passer le ou les actes passés tels que mis en cause) »⁽³⁸⁾, invoqués par le contribuable, ne seraient pas suffisants pour déjouer l'application de la mesure générale anti-abus.

D. Le redressement de l'abus fiscal

La sanction de l'abus fiscal consiste en l'inopposabilité des actes abusifs et le rétablissement de la situation fiscale du contribuable en conformité avec les objectifs de la disposition fiscale qui ont été contrariés. Ainsi, les objectifs de la disposition « abusée » constituent tant un critère de caractérisation de l'abus que le repère qui doit guider le fisc dans le redressement de l'abus.

Pour L. De Broe, M. Bourgeois et A. Nollet notamment, une telle sanction implique le droit pour l'administration de remplacer les actes du contribuable par d'autres actes juridiques aux effets distincts ou bien de les ignorer purement et simplement afin de faire renaître une situation (« un complexe de faits ») permettant une imposition conforme aux objectifs de la disposition abusée⁽³⁹⁾ « en s'écartant [...] de la réalité contractée, mais en s'en rapprochant toujours le

⁽³⁶⁾ A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou ...*, op. cit., p. 490.

⁽³⁷⁾ Cour const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.20.3.

⁽³⁸⁾ A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou ...*, op. cit., pp. 490-491.

⁽³⁹⁾ A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou ...*, op. cit., p. 495, qu'il reprend de L. DE BROE, « Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB... », Forum KUL – Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijk een paradox? », T.F.R., 2010, n° 378-380, pp. 332-349.

plus possible»⁽⁴⁰⁾. Dans le cas de la deuxième variante de l'abus, il conviendrait uniquement d'ignorer les actes du contribuable et de lui refuser le bénéfice de l'«avantage fiscal» dont l'obtention serait contraire à l'objectif qu'il poursuit (inopposabilité pure et simple), tandis que pour la première variante de l'abus, il faudrait «convertir» ou «requalifier» les faits «afin de les revêtir d'une autre forme juridique que celle choisie par le contribuable, et rétablir ainsi son imposition sur la base d'actes ayant certains effets juridiques bien distincts»⁽⁴¹⁾ mais respectant les objectifs de la disposition abusée.

Alors que d'autres auteurs⁽⁴²⁾ défendaient une thèse différente sur la sanction de l'abus, la Cour constitutionnelle a retenu la conception du redressement de l'abus consistant en une requalification des faits afin de leur appliquer la disposition fiscale «abusée». En effet, le recours en annulation devant la Cour constitutionnelle, initié par l'ASBL «Ligue des Contribuables» et formulé par T. Afschrift, expose que l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. violerait le principe de légalité de l'impôt s'il devait être interprété comme permettant à l'administration de «changer les faits» et propose une autre interprétation qui consiste plutôt à «changer le droit»⁽⁴³⁾. Or, la Cour constitutionnelle a refusé de faire droit à cette interprétation en considérant la nouvelle mesure comme «une règle de procédure relative à l'administration de la preuve, dans le cadre de l'établissement factuel de la base imposable, de sorte que la mesure attaquée n'affecte ni la base imposable ni le taux d'imposition»⁽⁴⁴⁾ et qu'elle ne constitue donc «pas une habilitation générale autorisant l'administration à fixer elle-même, par voie de mesure générale la matière imposable [...]»⁽⁴⁵⁾ contraire au principe de légalité.

Malgré cette qualification controversée de la mesure en tant que simple «règle de preuve»⁽⁴⁶⁾, nous nous référerons à la thèse consacrée par la Cour constitutionnelle pour la suite de la présente contribution et l'analyse de l'application de la mesure par les cours et tribunaux⁽⁴⁷⁾.

⁽⁴⁰⁾ *Ibid.*, p. 508.

⁽⁴¹⁾ A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou ...*, *op. cit.*, p. 496.

⁽⁴²⁾ Voy. T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, p. 161 et D. GARABEDIAN, «La nouvelle règle fiscale anti-abus et les “ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération”», *J.D.F.*, 2013/7-8, pp. 193-209, spéc. pp. 204-206. Selon ces auteurs, la sanction qui consiste à «changer les faits», c'est-à-dire les actes posés par le contribuable, comporte un risque de violation du principe de légalité de l'impôt. À l'inverse, ils proposent de «changer le droit», c'est-à-dire d'appliquer la disposition «abusée» interprétée non plus strictement mais à la lumière des objectifs (contrariés, en l'occurrence) que le législateur poursuit à travers celle-ci.

⁽⁴³⁾ A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou...*, *op. cit.*, pp. 557-558.

⁽⁴⁴⁾ Cour const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.20.4.

⁽⁴⁵⁾ Cour const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.21.1.

⁽⁴⁶⁾ Voy. A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou ...*, *op. cit.*, pp. 571 et s.

⁽⁴⁷⁾ Nous souhaitons reproduire ici les mots éclairants d'A. Nollet à propos de la constitutionnalité de la méthode de redressement d'un abus fiscal et de cette controverse dont elle a fait l'objet: «Mais au fond, [...] que ce soit le champ d'application d'un texte fiscal qui se voie étendu à des situations que ce texte ne viserait pas formellement ou restreint à des situations qui devraient for-

IV. ANALYSE DE LA JURISPRUDENCE SUR L'APPLICATION DE LA NOUVELLE MESURE GÉNÉRALE ANTI-ABUS EN MATIÈRE D'IMPÔTS SUR LES REVENUS

Après avoir exposé les bases théoriques de la notion d'abus fiscal en droit belge, il convient désormais d'étudier les enjeux pratiques de l'application de la nouvelle mesure générale anti-abus. À cette fin, la lecture des décisions judiciaires en matière d'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. nous a permis d'identifier certaines tendances et récurrences dans l'approche des cours et tribunaux que nous aborderons dans les lignes qui suivent. Nous verrons toutefois que l'interprétation qui est traditionnellement faite de la mesure générale anti-abus depuis sa réécriture en 2012 pourrait être remise en cause par les récents développements européens en matière de lutte contre l'abus de droit.

A. Étape liminaire: détermination des actes «abusifs» réalisant une «opération»

Pour pouvoir appliquer l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. à un ensemble d'actes réalisant une même opération, le fisc doit démontrer l'unité d'intention qui les lie et, à cette fin, déterminer les actes qui composent cette opération. Nous verrons que cette première étape dans l'application de la mesure générale anti-abus est primordiale et détermine, dès le départ, sa pleine efficacité (a). Dans un second temps, nous verrons qu'un vif débat a animé doctrine et jurisprudence au sujet du champ d'application temporel de la nouvelle mesure anti-abus. Cette problématique, survenue à de nombreuses reprises devant les cours et tribunaux, et désormais tranchée par la Cour de cassation, illustre également l'importance de l'identification des actes réalisant l'opération abusive (b).

a. Détermination des actes réalisant une «opération» et l'«unité d'intention» qui les lie en vue de la caractérisation de l'abus

La notion de «même opération» contenue dans l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. vise, selon les travaux préparatoires de la première mesure anti-abus auxquels renvoient ceux de la nouvelle⁽⁴⁸⁾, «l'hypothèse d'un “découpage artificiel d'une

mellement bénéficiant de son application, ou bien que ce soit les actes juridiques des contribuables qui se voient “redéfinis” en sorte de les faire tantôt rentrer dans le champ d'application de ces dispositions fiscales ou tantôt en sortir, le résultat serait identique en termes de modulation de l'application des lois fiscales par l'administration. Ce qui compte vraiment pour l'appréciation de la compatibilité de la mesure en question avec le principe de légalité de l'impôt, c'est plutôt de s'assurer que l'administration ne disposerait pas d'une marge discrétionnaire pour considérer à la place des actes juridiques qu'il lui serait permis d'écarter tous autres actes qu'elle voudrait bien prendre en compte pour taxer le plus possible le contribuable concerné, sans se référer à des objectifs précisément affirmés (et, en l'occurrence, clairement contrariés) au soutien des textes de loi contournés ou détournés» (*ibid.*, pp. 580-581).

⁽⁴⁸⁾ *Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 113.

opération en une série d'actes successifs [reliés par] une unité d'intention", en ce sens que les actes distincts accomplis par le contribuable auraient bien été tous "conçus dès l'origine comme faisant partie d'une chaîne indivisible" »⁽⁴⁹⁾.

L'intérêt de ce concept réside dans la possibilité pour l'administration de faire abstraction de chacun des actes juridiques pris isolément afin d'appliquer la mesure générale anti-abus à l'«opération» dans sa globalité⁽⁵⁰⁾. Le législateur belge s'est en fait inspiré de la *step-by-step doctrine* développée par la Chambre des Lords anglaise qui permet de traiter fiscalement un ensemble d'actes juridiques en fonction de leur résultat (économique) final et qui requiert quatre conditions que le Lord Oliver résume comme suit: «(1) [...] au moment où l'acte intermédiaire a été posé, la série d'actes doit avoir été programmée dans le but de produire un résultat déterminé (2) que cet acte intermédiaire n'avait pas d'autre but que d'éviter l'impôt (3) qu'il n'y avait à ce moment aucune vraisemblance pratique que les actes pré-planifiés n'auraient pas eu lieu dans l'ordre prévu, de telle sorte que l'acte intermédiaire n'était même pas envisagé en pratique comme ayant une vie indépendante (4) que les actes pré-planifiés ont effectivement eu lieu »⁽⁵¹⁾.

Ainsi, pour démontrer l'existence d'une «opération» au sens de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., il faut, d'une part, qu'il soit invraisemblable que le premier acte accompli ne soit pas suivi des autres actes au regard du résultat prédéterminé, ce qui implique un haut degré de préméditation «dans l'objectif de produire un résultat déterminé»⁽⁵²⁾ et, d'autre part, que les actes intermédiaires n'aient qu'un objectif purement fiscal⁽⁵³⁾. L'unité d'intention qui transcende l'ensemble d'actes juridiques depuis l'accomplissement du premier d'entre eux ne peut être, en matière d'abus fiscal, que celle d'éviter l'impôt ou, à tout le moins, d'amoindrir sa charge fiscale, de telle sorte que la preuve de l'élément subjectif et la «contre-preuve» du contribuable interviennent, d'une certaine façon, dès l'étape de caractérisation de l'«opération».

À ce stade, pas plus qu'à celui de la démonstration de l'élément subjectif, il ne devrait toutefois pas être requis que l'administration apporte la preuve du motif exclusivement fiscal de l'opération⁽⁵⁴⁾. Autrement dit, il suffira à l'admini-

(49) A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou Quand ...*, op. cit., p. 428.

(50) D. GARABEDIAN, «La nouvelle règle fiscale anti-abus et les "ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération"», *J.D.F.*, 2013/7-8, p. 201.

(51) Arrêt *Craven v. White* [1988] STC 476-507 cité et traduit par A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou ...*, op. cit., p. 429.

(52) T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, op. cit., p. 146.

(53) A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou Quand ...*, op. cit., pp. 429-430.

(54) Les travaux préparatoires de la loi-programme expliquent que «l'administration n'est [...] pas tenue de prouver que le choix de l'acte [ou de l'ensemble d'actes réalisant une même opération] a été dicté uniquement par des motifs fiscaux. Cela équivaudrait à une charge de la preuve impossible pour l'administration» (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 5-2081/001, pp. 113-114) et la Cour constitutionnelle précise qu'au stade de la démonstration de l'élément subjectif, l'administration ne devra pas «nécessairement [...] prendre en compte les autres raisons éventuelles pour

nistration d'apporter la preuve que l'opération est « exclusivement motivée par le souci d'éviter l'impôt ou l'être d'une manière à ce point essentielle que les éventuels autres objectifs de l'opération doivent être considérés comme négligeables ou purement artificiels [...] »⁽⁵⁵⁾, et c'est alors dans un second temps qu'on constatera que l'opération n'était justifiée que par des motifs fiscaux parce que le contribuable ne pourrait pas apporter la preuve de l'existence de motifs non fiscaux.

Si l'identification des actes juridiques réalisant une opération et de l'unité d'intention (essentiellement fiscale) qui les lie peut paraître relativement évidente en théorie, il ressort de la jurisprudence sur l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. qu'elle peut l'être bien moins en pratique.

Dans l'affaire ayant donné lieu au jugement du tribunal de première instance de Marche-en-Famenne du 7 septembre 2022⁽⁵⁶⁾, les contribuables avaient mis en place un montage ayant pour objectif revendiqué la transmission de leur entreprise à leurs enfants et qui consistait à vendre leurs actions dans une société opérationnelle à une société holding détenue par leur fils, faire don d'une partie de la créance du prix de vente à leurs trois enfants et, enfin, financer le remboursement de l'autre partie de la créance par le versement d'un dividende de la société opérationnelle à la holding. Le fisc y a vu un abus consistant en la distribution des réserves taxées de la société opérationnelle aux parents en évitant la taxation des dividendes à l'impôt des personnes physiques et a entendu retenir un précompte mobilier sur base de la disposition générale anti-abus. Entre autres raisons⁽⁵⁷⁾, le tribunal a refusé l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. car la constitution de la holding qui a permis la réalisation de l'opération en cause poursuivait d'autres motifs qu'uniquement celui d'éviter l'impôt et a, ainsi, considéré que les motifs non fiscaux poursuivis par un seul des actes juridiques permettaient de faire échec à l'application de la mesure anti-abus à l'ensemble de l'opération. Cette considération du tribunal permet d'illustrer deux interprétations possibles de la mesure générale anti-abus.

Selon une première interprétation stricte qui se focalise sur le concept d'(in)opposabilité des actes accomplis par le contribuable, l'on pourrait en effet considérer que pour pouvoir faire abstraction de la personnalité juridique distincte d'une société holding interposée afin d'imposer les liquidités perçues par

lesquelles le contribuable a pu décider de réaliser une telle opération [...] » et, dès lors, que « ce n'est qu'ensuite que le contribuable doit démontrer à suffisance de droit que son choix de l'opération litigieuse a été justifié par d'autres motifs éventuels que le fait d'échapper à l'impôt » (Cour const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.20.3.).

⁽⁵⁵⁾ Cour const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.20.3.

⁽⁵⁶⁾ Civ. Luxembourg (div. Marche-en-Famenne), 7 septembre 2022, n° 20/416/A.

⁽⁵⁷⁾ La raison principale du refus du juge d'appliquer de la mesure générale anti-abus était qu'il considère que le texte légal exige que tous les actes constituant l'opération abusive aient été accomplis par le contribuable qui en bénéficie ultimement. Nous évoquerons cette controverse survenue en doctrine puis en jurisprudence relative au champ d'application personnel de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., *infra*, IV, D).

les contribuables comme s'ils avaient reçu un dividende distribué par la société opérationnelle, le fisc devrait démontrer que l'acte de sa constitution fait partie de l'«opération» et qu'il est relié aux autres actes par une unité d'intention. Pour reprendre les critères de la «*step-by-step doctrine*», il faudrait donc qu'il soit établi que l'acte en question ne poursuit qu'un but fiscal et qu'au moment de son accomplissement, il était invraisemblable que les autres actes ne seraient pas posés tel qu'ils l'ont été. Le contribuable pourrait dès lors se contenter de démontrer que la constitution de cette holding n'est pas liée aux autres actes de l'opération par une unité d'intention mais motivée par des motifs non fiscaux propres à la situation et donc faire (facilement) échec à l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., comme l'a estimé, dans une certaine mesure, le juge marchois.

Une autre interprétation de la mesure anti-abus, que nous préconisons, consiste à considérer que l'acte de constitution de la holding ne fait pas partie en tant que tel de l'«opération»: ce n'est pas tant sa constitution que son implication/interposition dans le montage en cause qui a été jugée «abusive» par le fisc. En effet, c'est bien par ce biais que le contribuable a pu percevoir les réserves taxées de la société opérationnelle en exonération d'impôt.

La première conception diminuerait drastiquement l'efficacité de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R pour lutter contre les montages impliquant des structures de holding mis en place à des fins d'évasion fiscale. En effet, elle impliquerait que le simple fait que sa constitution poursuivait des motifs autres que purement fiscaux l'immuniserait «à vie» de l'application de mesures anti-abus alors qu'elle pourrait être utilisée ultérieurement dans le cadre d'opérations abusives. De plus, l'unité d'intention (essentiellement fiscale) et les motifs non fiscaux qu'aurait éventuellement poursuivis le contribuable doivent être envisagés à l'égard de l'opération dans son ensemble et «à l'aune du contexte factuel global»⁽⁵⁸⁾, de telle sorte que les motifs non fiscaux qui ont motivé l'accomplissement d'un seul acte juridique de l'opération ne devraient pas pouvoir justifier toute l'opération au regard de l'application de la mesure générale anti-abus. En l'occurrence, la considération que l'acte de constitution de la holding ne poursuit pas des objectifs fiscaux est un motif trop général qui n'est en rien spécifique à l'opération en cause.

C'est cette conception qu'a retenue la cour d'appel de Gand, dans un arrêt du 1^{er} décembre 2020⁽⁵⁹⁾, lorsqu'elle a considéré que «l'entrée d'un nouvel

⁽⁵⁸⁾ 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», *R.G.F.C.P.*, 2022/3-4, p. 31.

⁽⁵⁹⁾ Gand (fisc.) (5^e ch.), 1^{er} décembre 2020, n^{os} 2019/AR/306, 2019/AR/307, *Monkey.be*, dans lequel la cour gantoise fait application, pour la première fois en Belgique, du principe général anti-abus européen, tel qu'il ressort des «arrêts danois» de la Cour de justice de l'Union européenne. Voy., *infra*, IV, E), pour plus de développements sur l'impact du droit européen sur l'interprétation de la mesure générale anti-abus. Si la doctrine considère généralement que les mesures anti-abus

investisseur [pouvait] certes fournir une justification économique à la *constitution* d'un véhicule-holding [...], mais qu'elle « ne constitue pas une justification 'blanc-seing' pour toutes les opérations de restructuration », et notamment pas pour son « *utilisation ultérieure comme société de relais* dans le but d'attribuer les bénéfices et les plus-values internes du groupe aux actionnaires initiaux/ finaux en exonération d'impôt »⁽⁶⁰⁾ (c'est nous qui soulignons). Cela étant, nous verrons plus loin⁽⁶¹⁾ que l'application de la mesure générale anti-abus à ce type de montage est loin d'être évidente au niveau de la démonstration de l'élément objectif et de l'identification des objectifs d'une disposition fiscale générale qui prévoit une taxation, tels que ceux de l'article 18, alinéa 1^{er}, 1^o ou 2^o, C.I.R.

b. Détermination du champ d'application ratione temporis de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. en présence d'un ensemble d'actes réalisant une même opération

L'identification des différents actes juridiques constitutifs d'une même opération (jugée abusive) a également son importance pour la détermination de l'applicabilité *ratione temporis* de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. aux actes en question.

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

« L'article 167 est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2013, ainsi qu'aux actes ou ensembles d'actes juridiques posés au cours d'une période imposable clôturée au plus tôt à la date de publication de la présente loi au *Moniteur belge* [le 6 avril 2012] et se rattachant à l'exercice d'imposition 2012. Toute modification apportée à partir du 28 novembre 2011 à la date de clôture

européennes sont plus « larges » que la mesure belge, en ce sens qu'elles sont susceptibles de lutter contre plus d'abus fiscaux, nous estimons toutefois que ce n'est pas le cas concernant l'élément subjectif et les éventuels motifs non fiscaux du contribuable. En effet, tant la Cour de justice, dans son arrêt *Foggia* (C.J.U.E., 10 novembre 2011, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA*, C-126/10), que la Cour constitutionnelle exigent que les motifs non fiscaux avancés par le contribuable soient suffisamment pertinents et, au contraire, ne soient pas trop généraux ou trop insignifiants (voy., *supra*, III, B, c).

⁽⁶⁰⁾ Traduction de : « *De intrede van de derde investeerder kan dan wel een economische verklaring verstrekken voor het bestaan van een vehikel dat dient als joint venture, maar daarmee geen pertinente verantwoording of vrijgeleide voor alle verrichtingen van de herstructurering. Het doel om met een nieuwe investeerder een joint venture te creëren, kan een economische verantwoording zijn voor de oprichting van de holding, maar dit is geen economische verantwoording om die vennootschap vervolgens te gebruiken als doorstroomvennootschap met de bedoeling om de winsten en interne meerwaarden binnen de groep belastingvrij te laten toekomen aan de (oude?) aandeelhouders* » (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 », *op. cit.*, p. 33).

⁽⁶¹⁾ Voy., *infra*, IV, C, a.

des comptes annuels reste sans incidence pour l'application des dispositions visées à l'article 167 ».

Le ministre des Finances, lors des travaux préparatoires, soutenait que, dans l'hypothèse d'une opération réalisée par plusieurs actes juridiques, il suffisait que le dernier d'entre eux ait été accompli après l'entrée en vigueur de la mesure anti-abus pour que cette dernière soit applicable à toute l'opération, quand bien même elle serait constituée d'actes posés avant son entrée en vigueur⁽⁶²⁾. L'administration partage cette position dans une circulaire du 4 mai 2012⁽⁶³⁾ et la soutient désormais devant les cours et tribunaux.

La doctrine consacre – à notre connaissance, depuis l'adoption de la mesure et de manière unanime – la position inverse⁽⁶⁴⁾, à savoir que tous les actes réalisant l'opération constitutive d'abus doivent avoir été accomplis après l'entrée en vigueur de la mesure; le point de départ du raisonnement se situant au premier acte de l'opération et non au dernier. Le Secrétaire d'État à la lutte contre la fraude sociale et fiscale avait d'ailleurs démenti le ministre des Finances dans une séance ultérieure à la Chambre⁽⁶⁵⁾ et partageait le point de vue de la doctrine sur le sujet. Mais cela n'a pas empêché la controverse de resurgir dans les prétoires.

Dans un premier temps, des juridictions d'instance ont fait droit à la thèse de l'administration⁽⁶⁶⁾ et ont appliqué l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. à des opérations dont des actes ont été posés avant l'entrée en vigueur mais dont au moins le dernier a été posé après. Mais la cour d'appel de Gand a réformé les jugements d'instance précités et a consacré la thèse défendue par la doctrine, qu'elle rappelle depuis avec constance⁽⁶⁷⁾.

⁽⁶²⁾ *Doc. parl.*, Chambre, session 2011-2012, n° 53-2081/016, p. 71.

⁽⁶³⁾ Circulaire du 4 mai 2012, AAF n° 3/2012, points B.1 et B.2, pp. 2 et 3.

⁽⁶⁴⁾ Voy. not. A. NOLLET, «L'applicabilité *ratione temporis* de la mesure générale anti-«abus fiscal» en présence d'une opération constituée de plusieurs actes: clarifications de la cour d'appel de Gand ... en attendant celles de la Cour de cassation?», *R.G.C.F.*, 2020/6, pp. 454-463; T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal, op. cit.*, pp. 211 et s. et L. DE BROE et J. BOSSUYT, «Interprétation et application de la disposition générale anti-abus en matière d'impôts directs, de droits d'enregistrement et de droits de succession», in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2013*, E. CECI et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 167-174.

⁽⁶⁵⁾ *Bull. Q&R.*, Chambre, session 2012-2013, n° 53-107, p. 304.

⁽⁶⁶⁾ Voy. not. Civ. Anvers (div. Anvers) (4^e ch.), 29 octobre 2018, n° 17/2635/A, monkey.be et Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (10^e ch.), 4 mars 2019, n° 17/2635/A, taxwin.be qui concernent des montages de plus-value interne; Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (10^e ch.), 18 mars 2019, n° 16/3559/A, monkey.be qui porte sur une affaire d'achats de parts d'une société coopérative suivis d'une sortie de celle-ci par le contribuable contre le paiement d'un montant que le fisc belge entendait taxer en tant que plus-value professionnelle.

⁽⁶⁷⁾ Voy. not. Gand (fisc.) (5^e ch.), 3 décembre 2019, n° 2018/AR/976, monkey.be; Gand (5^e ch.), 28 avril 2020, n° 2019/AR/940, taxwin.be; Gand (5^e ch.), 1^{er} septembre 2020, n° 2019/AR/601, taxwin.be; Gand (5^e ch.), 6 octobre 2020, n° 2019/AR/982, monkey.be et Gand (5^e ch.), 1^{er} décembre 2020, n° 2019/AR/306 et 2019/AR/307, monkey.be. La cour d'appel d'Anvers a consacré la même thèse dans Anvers (civ.) (B6Me. Ch.), 1^{er} décembre 2020, n° 2019/AR/1500, monkey.be et Anvers (civ.) (B6Me. Ch.), 19 janvier 2021, n° 2019/AR/277, monkey.be.

Synthétiquement, la thèse de la doctrine et de la cour d'appel de Gand se fonde sur trois arguments.

- En premier lieu, elle se fonde sur le texte de l'article 169 de la loi-programme du 29 mars 2012 dont il découle que, pour que la nouvelle mesure anti-abus puisse s'appliquer, il faut que tous les actes juridiques réalisant l'opération, y compris le premier d'entre eux, aient été accomplis après l'entrée en vigueur de la loi, soit à partir de l'exercice d'imposition 2013 pour l'impôt des personnes physiques. Dans un arrêt du 3 décembre 2019, la cour d'appel de Gand constate ainsi que l'interprétation de l'administration ne trouve aucun appui dans la loi, dont le libellé est clair et qui ne peut être infirmé par une déclaration du ministre lors des travaux parlementaires que l'administration invoquait à l'appui de sa thèse⁽⁶⁸⁾.
- Ensuite, la même Cour, dans un arrêt du 28 avril 2020, fait «[...] droit à l'argumentaire du contribuable qui mobilisait l'impératif de "prévisibilité de l'impôt" tel qu'il découle de l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel à la CEDH dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (notamment dans son arrêt *Serkov* du 7 juillet 2011)»⁽⁶⁹⁾ selon laquelle une ingérence fiscale doit être suffisamment «accessible (aux personnes concernées), précise et prévisible (dans son application)»⁽⁷⁰⁾. Il s'ensuit que si l'on appliquait la mesure générale anti-abus à des actes posés par le contribuable avant son entrée en vigueur, il en résulterait une sérieuse entorse à l'exigence de prévisibilité puisque ce dernier «ne pouva[t] raisonnablement avoir aucune idée du risque que [son] opération puisse un jour être vue [...] comme un abus fiscal, puisque la notion n'existait alors tout simplement pas dans notre droit»⁽⁷¹⁾.
- Enfin, la doctrine, en se fondant sur la notion d'opération réalisée par un ensemble d'actes juridiques – qui suppose une unité d'intention de telle sorte que l'accomplissement du dernier acte avait déjà été envisagé lorsque le premier d'entre eux a été posé – estime qu'au début de cette «chaîne indivisible», «[...] le contribuable devait être en mesure de savoir quel régime de mesure générale anti-abus pourrait lui être applicable, et donc mesurer le risque d'un éventuel abus fiscal (au regard de la nouvelle mesure générale anti-abus)»⁽⁷²⁾. En d'autres termes, puisque l'opération constitue une chaîne indivisible dont les actes juridiques sont les maillons, l'applicabilité temporelle de la nouvelle mesure anti-abus doit s'apprécier

⁽⁶⁸⁾ A. NOLLET, «L'applicabilité *ratione temporis* de la mesure générale anti-"abus fiscal" en présence d'une opération constituée de plusieurs actes: clarifications de la cour d'appel de Gand ... en attendant celles de la Cour de cassation?», *op. cit.*, p. 457.

⁽⁶⁹⁾ *Ibid.*

⁽⁷⁰⁾ *Ibid.*

⁽⁷¹⁾ *Ibid.*, p. 458.

⁽⁷²⁾ *Ibid.*

au moment où le premier acte est accompli⁽⁷³⁾, raison pour laquelle il est primordial d'identifier tous les actes juridiques réalisant l'opération (ainsi que l'unité d'intention qui les lie) que le fisc entend rendre inopposable par l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.

Suite à des pourvois en cassation introduits par l'administration contre ces arrêts de la cour d'appel de Gand qui infirmaient sa thèse, la Cour de cassation, dans pas moins de trois arrêts du 25 novembre 2021⁽⁷⁴⁾, a rejeté définitivement la thèse de l'administration, en considérant que «le moyen qui suppose que, pour tomber dans le champ d'application temporel de l'article 344, § 1^e, C.I.R., il suffit que le dernier acte de l'ensemble d'actes juridiques ait été posé lors de la période imposable rattachée à l'exercice d'imposition 2013 ou aux exercices d'imposition ultérieurs, repose sur une conception juridique erronée et par conséquent manque en droit»⁽⁷⁵⁾. Il se pourrait toutefois que ces trois arrêts ne soient pas tout à fait suffisants pour mettre un terme aux velléités de l'administration d'étendre le champ d'application temporel de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., dès lors qu'elle invoque désormais des arguments tirés du droit européen pour transcender l'inapplicabilité *ratione temporis* de cette disposition, comme nous le verrons *infra*⁽⁷⁶⁾.

B. Le champ d'application *ratione materiae* de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. ou la question de l'étendue de son champ de protection

Le texte de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. prévoit que, dans l'une ou l'autre forme d'abus fiscal, le contribuable doit avoir contrarié les objectifs d'une «disposition du présent code [Code des impôts sur les revenus] ou de ses arrêtés d'exécution». Le ministre des Finances a recommandé à l'administration (qui a repris cette thèse à son compte dans sa circulaire⁽⁷⁷⁾) une interprétation large des termes du texte légal⁽⁷⁸⁾ et donc l'application de la mesure aux abus d'autres lois particulières en matière d'impôts sur les revenus qui ne figurent pas dans le Code. Cette déclaration a suscité une controverse en doctrine étant donné

⁽⁷³⁾ *Ibid.*

⁽⁷⁴⁾ Cass., 25 novembre 2021, R.G. n^{os} F.21.0013.N, F.21.0058.N et F.21.0100.N.

⁽⁷⁵⁾ Traduction de: «*Het onderdeel dat ervan uitgaat dat het, om binnen het temporeel toepas singsgebied van artikel 344, § 1, WIB92 te vallen, volstaat dat de laatste rechts handeling van het geheel van rechtshandelingen wordt gesteld in het belastbaar tijdperk van het aanslagjaar 2013 of in de aanslagjaren die daarop volgen, berust op een onjuiste rechtsopvatting en faalt bijgevolg naar recht*» (A. NOLLET, «Champ d'application temporel de la mesure générale anti-abus – Ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération: le verdict de la Cour de cassation», *Act. Fisc.*, n^o 40/2021, pp. 3-4).

⁽⁷⁶⁾ Voy., *infra*, IV, E.

⁽⁷⁷⁾ Circulaire du 4 mai 2012, AAF n^o 3/2012, AGFisc n^o 17/2012, AGDP n^o 4/20012, point C.1.2.2., p. 5.

⁽⁷⁸⁾ *Doc. parl.*, Chambre session 2011-2012, n^o 53 2081/016, pp. 78 et 88 (rapport de la Commission).

qu'elle était fort peu compatible avec le principe d'interprétation stricte du droit fiscal et que le texte est clair à ce sujet. En outre, A. Nollet rappelle à juste titre que, lors de la réécriture de la mesure, une députée avait déposé un amendement afin de remédier à cette lacune qui n'a pas été adopté⁽⁷⁹⁾. Le législateur était donc conscient que la nouvelle mesure ne pourrait étendre son champ de « protection » au-delà du C.I.R. et de ses arrêtés d'exécution.

Deux tribunaux, à notre connaissance, ont condamné la thèse de l'administration.

Premièrement, par un jugement du 26 janvier 2021⁽⁸⁰⁾, le tribunal de première instance de Mons, en mobilisant le principe d'interprétation stricte du droit fiscal, a refusé l'application de la mesure à un abus prétendu de dispositions de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi qui prévoit l'exclusion de certains éléments du bénéfice imposable des sociétés reconnues comme « entreprise d'insertion ». Ces dispositions figurent désormais à l'article 193^{quater}, C.I.R., ce qui n'était toutefois pas le cas au moment où le contribuable a accompli les actes mis en cause par l'administration.

Deuxièmement, dans un jugement du 24 janvier 2020⁽⁸¹⁾, le tribunal de première instance de Bruxelles a également refusé de faire application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. à un montage international impliquant une société-écran constituée au Luxembourg par des résidents belges. Selon le juge bruxellois, les actes en cause ont été accomplis afin de bénéficier des avantages de la convention (préventive de la double imposition, « CPDI ») conclue entre la Belgique et le Luxembourg et éviter un traitement fiscal moins favorable prévu par la CPDI franco-belge, mais pas pour tirer un quelconque avantage d'une disposition du C.I.R. ou de ses arrêtés d'exécution.

Pour être complet, précisons que si la question de l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. à des abus de conventions a pu être controversée en doctrine⁽⁸²⁾, elle ne devrait désormais plus se poser dès lors que la Belgique a choisi d'intégrer dans les CPDI qu'elle a conclues la clause générale anti-abus de convention du « *Principal Purpose Test* » (« PPT ») figurant à l'article 7.1 de l'Instrument Multilatéral⁽⁸³⁾.

(79) A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou Quand ...*, op. cit., p. 477.

(80) Civ. Hainaut (div. Mons) (36^e ch.), 26 janvier 2021, monkey.be.

(81) Civ. Bruxelles (fr.) (32^e ch.), 24 janvier 2020, n° 18/7136/A, monkey.be.

(82) Voy. T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, op. cit., p. 97, qui considère que l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. n'est en aucun cas applicable aux abus de convention, alors que L. DE BROE et S. GOMMERS, « Analyse van de rechtspraak onder de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *Liber amicorum Stefaan Van Crombrugge*, Schoten, Roularta Media Group, 2020, p. 218, et A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou Quand ...*, op. cit., pp. 626 et s., spéc. pp. 636-637, distinguent selon que l'abus consiste uniquement à invoquer les avantages d'une CPDI (qui serait l'objet de l'abus) ou bien à utiliser une CPDI afin d'éviter une disposition taxatrice du C.I.R. ou de ses arrêtés d'exécution (la CPDI serait, ici, *instrument* de l'abus).

(83) Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfices, Paris, 24 novembre

C. L'élément objectif: l'identification des objectifs de la disposition et la démonstration qu'ils ont été contrariés par les actes «abusifs»

Il ressort également de la jurisprudence que l'identification des objectifs de la disposition «abusée» pose des difficultés en pratique, comme cela a pu être redouté par la doctrine au moment de la réécriture de la mesure anti-abus. Nous verrons que ces objectifs sont d'autant plus difficilement identifiables que la disposition a un caractère général et prévoit une taxation et, inversement, plus aisément identifiables lorsqu'elle est spécifique et prévoit un avantage fiscal. Nous illustrerons ce constat par la jurisprudence d'une part, relative à l'article 18, alinéa 1^{er}, 1^o, C.I.R., qui est une disposition taxatrice à caractère général⁽⁸⁴⁾ (a) et, d'autre part, celle relative à l'article 537 C.I.R., qui est une disposition spécifique qui prévoit un avantage fiscal (b).

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

Le jugement du tribunal de première instance de Bruges du 19 février 2018⁽⁸⁵⁾ porte sur le redressement d'une réduction de capital libéré consécutive à un montage de plus-value interne qui contrarierait les objectifs de l'article 18, alinéa 1^{er}, 1^o, C.I.R., qui prévoit l'imposition des dividendes⁽⁸⁶⁾. Dans cette décision, le juge semble confondre l'objet de la disposition, c'est-à-dire ce que la règle édicte, et son objectif, soit ce en vue de quoi la règle a été adoptée⁽⁸⁷⁾, lorsqu'il considère que celui de l'article 18, alinéa 1^{er}, 1^o, C.I.R. est de «rendre imposables les allocations de bénéfiques et/ou de réserves et/ou les remboursements de capital social aux actionnaires»⁽⁸⁸⁾. Il considère également que l'exoné-

2016. Cette convention est entrée en vigueur en Belgique à partir du 1^{er} octobre 2019 et la clause PPT pourra être appliquée à condition que l'autre État partie à la CPDI ait également fait le choix de l'intégrer à ses conventions.

⁽⁸⁴⁾ Pour d'autres exemples des difficultés que pose l'identification des objectifs d'une disposition taxatrice générale, voy. Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (10^e ch.), 18 mars 2019, n^o 16/3559/A, monkey.be, à propos de l'article 32 C.I.R., Civ. Bruxelles (7^e ch.), 26 juin 2020, n^o 2018/4032/A, taxwin.be, à propos des articles 23 et s. et 90, 9^o, C.I.R. et Civ. Flandre orientale (div. Gand), 11 janvier 2021, n^o 19/943/A, taxwin.be, à propos des articles 23, 24 et 25 C.I.R. Dans les trois affaires, les tribunaux considèrent que l'administration n'apporte pas la preuve de l'élément objectif de l'abus.

⁽⁸⁵⁾ Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (4^e ch.), 19 février 2018, n^o 16/2904A, monkey.be.

⁽⁸⁶⁾ Dans cette affaire, les faits sont particuliers car la société avait procédé à plusieurs réductions de capital d'un montant presque équivalent aux dividendes qu'elle recevait d'une autre société dont elle détient des parts sociales avant l'entrée en vigueur de la nouvelle mesure. Sûrement par crainte de ne pas pouvoir l'appliquer à des actes qui n'entrent pas dans son champ d'application temporel, l'administration s'est contentée de redresser la dernière réduction de capital postérieure à l'entrée en vigueur de la mesure et non toute l'opération de plus-value interne.

⁽⁸⁷⁾ D.-E. PHILIPPE et A. NOLLET, «Retour sur la première application jurisprudentielle de la mesure générale anti-“abus fiscal” en matière d'impôts sur les revenus», *T.F.R.*, 2019, p. 182.

⁽⁸⁸⁾ Traduction libre de: «*Het doel van artikel 18, 1^o lid WIB 1992 is duidelijk, namelijk het belastbaar maken van toekenningen van winsten en/of reserves en/of terugbetalingen van maatschappelijk kapitaal aan aandeelhouders*».

ration des réductions de capital libéré constitue une exception à cette disposition qui doit être interprétée strictement et estime qu'elles ne peuvent être opérées qu'exceptionnellement.

Or, la généalogie de l'exonération des remboursements de capital libéré permet de se rendre compte que le juge identifie mal les objectifs de la disposition en cause. La règle d'exonération des remboursements de capital libéré a été introduite par l'article 5 d'un arrêté royal du 3 juillet 1939⁽⁸⁹⁾ que le Rapport au Roi justifie « par le fait que le texte alors en vigueur [qui imposait indistinctement tous les remboursements de capital] avait fait l'objet de contestations, qui ont été suivies par certains arrêts de justice selon lesquels le remboursement du capital pouvait se faire en franchise de l'impôt lorsqu'il était opéré en exécution d'une décision régulière de réduction de capital prise par l'assemblée générale des actionnaires (même en cas de bénéfiques) »⁽⁹⁰⁾. Si les objectifs de la disposition en cause ne ressortent pas de ses travaux préparatoires, l'on y comprend toutefois que le Roi a entendu entériner la jurisprudence de l'époque et laisser au contribuable la possibilité de choisir entre une distribution de dividende imposable et une réduction de capital libéré exonérée sans que celle-ci ne doive répondre à l'une ou l'autre condition particulière. En profitant de cette possibilité qui lui est offerte, le contribuable n'a pu contrarier les objectifs de la disposition et n'a donc pas commis d'abus fiscal.

De surcroît, l'arrêt de la cour d'appel de Gand du 1^{er} octobre 2019 qui réforme cette décision, reproche à l'administration de ne pas tenir compte des « pratiques communément en vigueur à l'époque »⁽⁹¹⁾, telles qu'elles ressortent clairement des travaux préparatoires de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés. Cette loi est venue abroger l'exonération totale des remboursements de capital libéré et a instauré « une imputation au *pro rata* de la réduction de capital sur les réserves »⁽⁹²⁾ et une taxation proportionnelle en tant que dividende. Les travaux préparatoires de cette loi indiquent clairement que, jusqu'à cette réforme, un remboursement de capital pouvait être intégralement imputé sur le capital libéré et donc exonéré. La cour d'appel de Gand a donc logiquement, à notre sens, considéré que l'administration n'apportait pas la preuve de l'élément objectif de l'abus dans le cas d'espèce.

⁽⁸⁹⁾ Arrêté royal n° 14 du 3 juillet 1939 créant de nouvelles ressources et apportant des modifications à la législation en matière d'impôts sur les revenus, *M.B.*, 5 juillet 1939.

⁽⁹⁰⁾ A. DELLA FAILLE, « Applications pratiques du nouvel article 344, § 1^{er} du C.I.R. en matière d'impôt des sociétés », in *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2013*, E. CECI *et al.* (dir.), 1^{re} éd., Bruxelles, Larcier, 2013, p. 193.

⁽⁹¹⁾ Gand (5^e ch.), 1^{er} octobre 2019, n° 2018/AR/925, monkey.be. Traduction libre de : « *Bovendien stelt het hof vast dat de administratie in voorliggend geval op geen enkele wijze rekening houdt met de toen van toepassing zijnde gewoonlijk gangbare praktijken* ».

⁽⁹²⁾ « Cour d'appel de Gand : une réduction de capital n'est pas un abus fiscal », *Le Fiscologue*, n° 1628, 18 octobre 2019, p. 9.

Enfin, dans un quatrième arrêt du 25 novembre 2021⁽⁹³⁾, la Cour de cassation a rejeté le pourvoi de l'administration contre cet arrêt de la cour d'appel de Gand dans lequel elle invoquait notamment :

- la violation de l'article 18, alinéa 1^{er}, 2^o, C.I.R. dont l'objectif « ne peut avoir été d'exonérer les remboursements de capitaux qui seraient économiquement compensés dans les fonds propres de la société par des bénéfices réalisés de l'exercice »⁽⁹⁴⁾ ;
- la violation de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. dont elle invoque l'interprétation conforme au principe général européen anti-abus de droit et à la mesure générale anti-abus de l'article 6 d'ATAD.

La Cour de cassation y répond de manière lapidaire que :

- « Le moyen qui allègue que les juges d'appel n'ont pas tenu compte des éléments d'appréciation invoqués par le demandeur (en cassation), tels que le contexte général de la législation fiscale pertinente, les pratiques normalement suivies et les dispositions spécifiques qui visaient déjà à contrer certains abus de la disposition fiscale en cause, repose sur une lecture erronée de l'arrêt et par conséquent manque en fait ».
- « Le moyen selon lequel “le remboursement du capital libéré qui aurait été financé ou compensé avec les bénéfices de l'exercice comptable sortirait du champ d'application de l'exonération prévue à l'article 18, al. 1^{er}, 2^o, C.I.R. 92 repose sur une conception juridique erronée et par conséquent manque en droit »⁽⁹⁵⁾⁻⁽⁹⁶⁾.

Si nous souscrivons à cette conclusion de la Cour pour les raisons que nous venons d'exposer, il convient toutefois de rappeler que l'espèce était particulière en ce que le fisc n'entendait pas (et, temporellement, ne pouvait pas) redresser tous les actes composant le montage de plus-value interne mais uniquement la dernière réduction de capital libéré. Nous estimons qu'il serait donc prématuré de déduire de cet arrêt que toute réduction de capital libéré exonérée ou de remboursement de créance suite à la vente d'actions à une holding

⁽⁹³⁾ Cass., 25 novembre 2021, R.G. n° F.20.0073.N.

⁽⁹⁴⁾ A. NOLLET, « Cassation sur le 1^{er} cas d'abus fiscal reconnu par un juge en I.R. : le juge d'appel qui l'avait démenti n'a pas été censuré », *Act. Fisc.*, 12/2021, p. 4.

⁽⁹⁵⁾ Traduction de : « *Het onderdeel dat aanvoert dat de appelrechters geen rekening houden met de door de eiser aangehaalde beoordelingselementen zoals de algemene context van de relevante fiscale wetgeving, de praktijken die gewoonlijk gangbaar zijn en de specifieke bepalingen die steeds ertoe strekken bepaalde misbruiken van de betrokken fiscale bepaling tegen te gaan, berust op een onjuiste lezing van het arrest en mist bijgevolg feitelijke grondslag* » et de « *Het onderdeel dat aanvoert dat “de terugbetaling van gestort kapitaal die gefinancierd of gecompenseerd wordt met winsten van het boekjaar buiten het bereik van de vrijstelling voorzien in artikel 18, eerste lid, 2° WIB92 [valt]”, berust op een onjuiste rechtsopvatting en faalt bijgevolg naar recht* ».

⁽⁹⁶⁾ Ce considérant a d'ailleurs été invoqué plus tard par Anvers, 18 janvier 2022, n° 2019/AR/277, monkey.be, également pour refuser l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. à une réduction de capital.

s'inscrivant dans un montage de plus-value interne serait immunisée de toute application de mesures anti-abus⁽⁹⁷⁾, surtout depuis que le droit européen fournit aux administrations fiscales un arsenal de mesures et d'arguments permettant de lutter contre les sociétés écrans constituées dans le but de bénéficier des avantages d'une directive européenne⁽⁹⁸⁾⁻⁽⁹⁹⁾.

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

En comparaison avec ce qui précède, il ressort des litiges portant sur des actes «abusant» de l'article 537 C.I.R.⁽¹⁰⁰⁾ que les objectifs d'une disposition spécifique qui prévoit un avantage fiscal sont plus aisément identifiables. Nous verrons que l'appréciation de la contrariété des actes aux objectifs du législateur n'est pour autant pas une sinécure et que différentes juridictions aboutissent à des conclusions divergentes alors même qu'elles sont confrontées aux mêmes opérations.

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

⁽⁹⁷⁾ Pour des applications *positives* récentes de la mesure générale anti-abus à des montages similaires dont l'administration prétendait qu'ils contariaient les objectifs de l'article 18, alinéa 1^{er}, 1^o, C.I.R., voy. Civ. Brabant wallon (fisc.) (14^e ch.), 28 octobre 2022, n^o 20/1968/A-20/2029/A, non publié; Anvers, 6 septembre 2022, n^o 2021/AR/68, *Taxwin.be*, et commentaires de 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^o 2023/2, pp. 1 et s. et D.-E. PHILIPPE et A. NOLLET, «Abus fiscal: deux nouvelles décisions intéressantes au Sud et au Nord du pays sur des opérations de cessions d'actions à une holding», à paraître in *T.F.R.*, 2023 et Civ. Liège, 22 novembre 2022, 20/4653/A et commentaire de D.-E. PHILIPPE et D. SEUTIN, «Vente d'actions suivie d'une fusion mère-fille: abus fiscal», *Act. Fisc.*, 2023/4, pp. 1-5.

⁽⁹⁸⁾ Comme c'est le cas dans un montage de plus-value interne lors de la distribution de dividende de la société opérationnelle à la holding, exonérée de précompte mobilier en vertu du régime RDT, lequel (sur-)transpose en droit belge la directive mère-filiale.

⁽⁹⁹⁾ Voire à des hypothèses de «sur-transposition» de directives, c'est-à-dire lorsque le législateur d'un État membre étend le champ d'application des directives à des situations qui ne relèvent pas du droit européen, telles que des situations purement internes ou des situations impliquant des États tiers, comme l'a fait le législateur belge avec les avantages de la directive mère-fille et de sa mesure spécifique anti-abus. La démonstration de l'élément objectif ne porterait plus, ici, sur les objectifs de l'article 18, alinéa 1^{er}, 1^o, ou 2^o, C.I.R., mais sur ceux poursuivis par les exonérations prévues par la directive mère-fille transposées en droit belge qui, prévoyant des avantages fiscaux, sont plus facilement identifiables.

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

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

Dans un jugement du tribunal de Nivelles du 24 février 2020, le juge a bien identifié ces objectifs et a estimé que le contribuable, en procédant à une réduction de capital exonérée quelques jours avant la distribution de dividendes visée par l'article 537 C.I.R. et la réincorporation du montant perçu dans le capital, les avait contrariés puisque, si sa volonté était réellement d'augmenter le capital de la société, il «n'aurait jamais recouru à [ces] deux actes distincts et simultanés»⁽¹⁰²⁾.

Ce point de vue est partagé par d'autres juridictions, principalement en instance⁽¹⁰³⁾, dans des affaires similaires, ce qui n'est toutefois pas le cas de la cour d'appel de Gand⁽¹⁰⁴⁾. En effet, la cour gantoise déduit de la disposition spécifique anti-abus de l'article 537 C.I.R. que le législateur a entendu assurer le maintien du capital constitué en vertu de l'opération prévue par la disposition, mais qu'il n'en ressort pas qu'il aurait voulu «bloquer» également le capital qui se trouvait dans la société avant l'application de l'article 537 C.I.R. Ainsi, «rien ne permet [...] de déduire que le législateur ne souhaitait réserver cette mesure transitoire qu'aux sociétés qui n'avaient pas réduit leur capital préalablement à l'application de l'article 537 C.I.R. (et ce contrairement à l'application de l'ar-

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

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

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

⁽¹⁰⁴⁾ Suivie depuis lors par d'autres cours d'appel du pays, voy. Anvers, 23 mars 2021, *F.J.F.*, n° 2022/7 – [n° 2023/198], pp. 529-530 et Liège (9^e ch. A), 14 septembre 2022, n° 2021/RG/220, monkey.be.

ticle 269, § 2, C.I.R.⁽¹⁰⁵⁾ »⁽¹⁰⁶⁾. Ainsi, puisque le capital constitué en application de l'article 537 C.I.R. a augmenté les fonds propres de la société de manière durable, les objectifs poursuivis par le législateur n'ont pu être contrariés et le contribuable s'est, dès lors, contenté de faire « usage de la possibilité qui lui est offerte par l'article 537 du C.I.R. en réalisant l'ensemble des opérations »⁽¹⁰⁷⁾, ce qui procède de l'évitement licite (et non abusif) de l'impôt.

D. Le champ d'application *ratione personae* de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. ou la question de son applicabilité à des actes posés par des tiers

La jurisprudence a fait apparaître une nouvelle question à propos du champ d'application personnel de la nouvelle mesure générale anti-abus : l'administration peut-elle rendre inopposables, sur la base de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., des actes juridiques accomplis par des tiers dans le cadre d'une opération abusive ? Cette controverse survient du texte légal lui-même qui dispose qu'« il y a abus fiscal lorsque le *contribuable* réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'*il* a *posé* [...] » (c'est nous qui soulignons) une des deux variantes de l'abus. Selon une lecture littérale des termes de la disposition, il semble nécessaire que ce soit le contribuable lui-même qui ait posé l'acte ou les actes constitutifs d'abus. Le participe passé « posé » est rédigé au singulier de telle sorte qu'il peut se rapporter tant à l'acte unique qu'à l'ensemble d'actes. Ainsi, le contribuable devrait avoir posé l'ensemble, soit la totalité, des actes juridiques, dans l'hypothèse d'une opération abusive. Nous verrons que cette interprétation littérale du texte ne fait l'unanimité ni en doctrine ni en jurisprudence.

Ainsi, dans cette section, nous présenterons les différentes interprétations qui (co-)existent et qui sont au nombre de trois : la première « extensive » (a), la deuxième « téléologique » (b) et la troisième « stricte » (c), que nous illustrerons

⁽¹⁰⁵⁾ Cet article 269, § 2, C.I.R. a été introduit par l'article 5 de la même loi-programme du 28 juin 2013 consécutivement à l'augmentation du précompte mobilier sur les bonis de liquidation. Il prévoit un taux réduit au précompte mobilier « sur les dividendes distribués aux détenteurs des actions ou parts nouvelles créées dans le cadre de ces augmentations de capital sous réserve du respect de plusieurs conditions » (*Doc. parl.*, 2012-2013, n° 532853/001, p. 5.) toujours dans un but de renforcement des fonds propres des PME. La disposition prévoit explicitement que les sociétés qui ont réduit leur capital antérieurement ne peuvent bénéficier du taux de précompte réduit, ce que ne prévoit ni l'article 537 C.I.R. ni ses travaux préparatoires. La cour d'appel de Gand en déduit que si telle avait été l'intention du législateur pour l'article 537 C.I.R., il n'aurait pas manqué de le prévoir dans le texte légal ou, à tout le moins, de le mentionner dans les travaux parlementaires.

⁽¹⁰⁶⁾ « "Liquidation interne" et réduction de capital préalable : pas d'abus », *Le Fiscologue*, n° 1673, 16 octobre 2020, p. 7.

⁽¹⁰⁷⁾ Gand (5^e ch.), 8 septembre 2020, n° 2019/AR/820, taxwin.be. Traduction libre de : « *De appellante heeft middels het geheel van verrichtingen gebruik gemaakt van de haar in artikel 537 WIB 92 geboden mogelijkheid* ».

par des cas pratiques issus de la jurisprudence. Nous concluons par un commentaire sur chacune d'entre elles (d).

Mais avant de rentrer dans le détail de ces analyses, deux précisions liminaires nous semblent devoir être formulées à cet égard :

- la question que l'on traite ici ne se pose que dans l'hypothèse d'une opération abusive réalisée par plusieurs actes juridiques accomplis par le contribuable lui-même et par des tiers et non dans celle d'un abus par un acte juridique unique, nécessairement posé par le contribuable lui-même ;
- la circulaire du 10 avril 2013 (n° 5/2013), qui porte sur la mesure générale anti-abus en matière des droits d'enregistrement et de succession, exclut systématiquement son application pour les opérations de planifications patrimoniales réalisées par testament puisque le redevable des droits (le légataire) n'aurait pas posé l'acte en question. Dans la mesure où la disposition anti-abus en droits d'enregistrement et de succession est rédigée presque mot pour mot de la même façon que celle en matière d'impôts sur les revenus, on pourrait donc en déduire que cette dernière ne devrait pas non plus pouvoir être applicable à un abus consistant en un acte unique posé par une autre personne que le contribuable lui-même.

a. Interprétation «extensive»

Les tenants de l'interprétation extensive de la mesure considèrent que l'administration peut rendre inopposables, sur pied de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., tant les actes posés par le contribuable lui-même que des actes accomplis par des tiers.

Le tribunal de première instance de Bruges a consacré cette interprétation dans un jugement du 4 mars 2019⁽¹⁰⁸⁾ qui porte sur la requalification d'un montage de plus-value interne en distribution de dividendes imposables. Dans cette décision, le juge met en exergue le fait qu'au moment où il est décidé que la holding opérera une réduction de capital en franchise d'impôts, elle ne disposait pas des liquidités nécessaires et qu'elle n'a pu le faire qu'après avoir reçu des dividendes (exonérés) de la société opérationnelle. Ainsi, il ressort de l'opération en cause que les contribuables avaient pour but essentiel d'éviter l'impôt sur les dividendes et de se reverser des liquidités en exonération d'impôts en les faisant transiter par la holding.

Le juge conclut à un abus et achève son raisonnement par la considération suivante : « Pour l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., il n'est pas nécessaire que le demandeur ait lui-même accompli tous les actes juridiques. Il suffit qu'il ait accompli certains actes juridiques sans lesquels l'abus fiscal n'aurait pas été possible. Le demandeur a ainsi fait l'économie de l'impôt sur les dividendes. Si l'abus fiscal n'avait pas eu lieu, le demandeur aurait dû retenir l'impôt à la source

⁽¹⁰⁸⁾ Civ. Flandre occidentale (div. Bruges) (10^e ch.), 4 mars 2019, n° 17/2635/A, taxwin.be.

et le verser à l'État belge. L'article 344, § 1^{er}, C.I.R. peut donc être appliqué au requérant et c'est à juste titre qu'il a été imposé au précompte mobilier»⁽¹⁰⁹⁾.

Ainsi, dans une opération qui implique des actes à la fois de la société opérationnelle (distribution de dividendes à la holding), de la société holding (décision de réduction de capital) et des actionnaires personnes physiques (apport des actions de la société opérationnelle à la holding), le tribunal brugeois – sans doute dans un souci d'effectivité maximale de la mesure – estime que tous les actes pourront être écartés indistinctement, qu'ils soient accomplis par le contribuable lui-même (en l'occurrence, la holding⁽¹¹⁰⁾) ou par des tiers (les actionnaires personnes physiques et la société opérationnelle).

Cette interprétation est partagée par la cour d'appel de Gand qui, dans un arrêt du 1^{er} décembre 2020, considère que «le texte de la loi n'exclut pas qu'un contribuable commette un abus par lequel un autre contribuable réclame un avantage fiscal»⁽¹¹¹⁾ et précise que, dans le cas d'espèce, le contribuable était au courant des actes qui ont été passés par les tiers, qu'il y a même participé indirectement en sachant qu'il pourra en bénéficier fiscalement. Ce qui permet à la Cour de conclure : «au sens de l'article 344, § 1^{er}, alinéa 2, C.I.R., on entend également par contribuable : la société dont le contribuable est administrateur et dans laquelle il a donc un pouvoir de décision. Dans le cas d'une décomposition artificielle d'actes successifs, il n'est pas nécessaire que le contribuable effectif ait personnellement effectué toutes les opérations lui-même. Il suffit qu'il se soit assuré des actes juridiques sans lesquels la construction n'était pas possible. Sinon, il serait trop facile de contourner l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., en plaçant artificiellement un tiers entre les deux»⁽¹¹²⁾.

Nous appelons donc cette interprétation «extensive» puisqu'elle interprète le terme «le contribuable» comme incluant les notions de redevable de

⁽¹⁰⁹⁾ Traduction libre de : «*Het is voor de toepassing van artikel 344 § 1 WIB 1992 niet noodzakelijk dat eiseres zelf alle rechtshandelingen heeft gesteld. Het is genoeg dat zij bepaalde rechtshandelingen heeft gesteld zonder dewelke het fiscaal misbruik niet mogelijk was. Via eiseres werd de dividendbelasting bespaard. Indien het fiscaal misbruik niet zou hebben plaatsgevonden dan had eiseres de roerende voorheffing moeten inhouden en moeten doorstorten aan de Belgische Staat. Artikel 344 § 1 WIB 1992 kan derhalve toegepast worden op eiseres en eiseres werd terecht belast in de roerende voorheffing*».

⁽¹¹⁰⁾ Il est d'ailleurs intrigant de remarquer que le contribuable redressé au titre d'abus est ici la holding alors que l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. à l'opération en cause la rend en principe inopposable au fisc.

⁽¹¹¹⁾ Gand (fisc.) (5^e ch.), 1^{er} décembre 2020, n^{os} 2019/AR/257, 2019/AR/258, monkey.be. Traduction libre de : «*De tekst van de wet sluit niet uit dat door een belastingplichtige een misbruik wordt gepleegd waardoor een andere belastingplichtige aanspraak maakt op een belastingvoordeel*».

⁽¹¹²⁾ Traduction libre de : «*Voor de toepassing van artikel 344, § 1, lid 2, WIB 92 kan onder belastingplichtige ook worden verstaan : de vennootschap waarvan de belaste persoon bestuurder is en in dewelke hij derhalve beslissingsbevoegdheid heeft. In het geval van een kunstmatige opsplitsing van opeenvolgende akten is het niet noodzakelijk dat de eigenlijke belastingplichtige zelf alle handelingen persoonlijk heeft gesteld. Het is genoeg dat hij bepaalde van de rechtshandelingen heeft gesteld zonder dewelke de constructie niet mogelijk was. Het zou anders te gemakkelijk zijn om de toepassing van artikel 344, § 1, WIB192, te omzeilen door er kunstmatig een derde tussen te plaatsen*».

précompte et de tiers qui ont participé à l'opération, nous l'avons vu, dans un souci de pleine effectivité de la mesure, au détriment sans doute de la rigueur dans l'interprétation des concepts juridiques employés par la loi⁽¹¹³⁾.

b. Interprétation «téléologique»

L'interprétation «téléologique» de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. se distingue de l'interprétation «extensive» par le fait qu'elle ménage le principe d'interprétation stricte du droit fiscal. En effet, elle part du principe que seuls les actes accomplis par le contribuable lui-même peuvent être rendus inopposables. Toutefois, à la lumière des objectifs poursuivis par la disposition, pourraient être considérés comme posés par le contribuable des actes auxquels il aurait participé indirectement ou desquels il aurait entendu retirer un bénéfice fiscal.

Plus précisément, M. Delanote et D.-E. Philippe⁽¹¹⁴⁾ distinguent deux types d'actes qui pourront être imputés au contribuable alors qu'il ne les aurait pas posés lui-même et, dès lors, être considérés comme faisant partie de l'opération abusive et être ainsi rendus inopposables à l'administration pour l'établissement de l'impôt :

- d'un côté, les *actes subséquents* qui sont des actes matériellement posés par le contribuable lui-même dans l'unique but de bénéficier des effets d'autres actes posés préalablement par des tiers⁽¹¹⁵⁾ ;
- de l'autre côté, symétriquement, les *actes liés* qui sont des actes posés par des tiers mais qui « n'ont pu être formellement mis en place que grâce à l'exercice préalable d'un droit par le contribuable »⁽¹¹⁶⁾. Typiquement, ce sont les actes posés par une société dont le contribuable est actionnaire majoritaire et/ou administrateur unique.

Les deux auteurs explicitent et illustrent ces deux notions inédites par des exemples et notamment celui du montage de plus-value interne. Dans le cadre de cette opération, ils considèrent que le contribuable au sens de l'article 344, § 1^{er}, alinéa 2, C.I.R. est l'actionnaire personne physique⁽¹¹⁷⁾ et qu'il accomplit en tant

⁽¹¹³⁾ Cette interprétation «extensive» est également soutenue en doctrine par S. VAN CROMBRUGGE, «L'ensemble des actes juridiques doit-il émaner du contribuable lui-même ?», *Le Fiscologue*, n° 1700, 30 avril 2021, pp. 1 et s. à propos d'un jugement rendu par le tribunal de première instance de Hasselt (abordé *infra*, IV, D, b)). Le même auteur réitère son opinion dans S. VAN CROMBRUGGE, «L'ensemble des actes juridiques doit-il émaner du contribuable lui-même ?», *Le Fiscologue*, n° 1779, 17 février 2023, pp. 1 et s. à propos d'un arrêt de la cour d'appel d'Anvers rendu le 6 septembre 2022 sur la même affaire que celle jugée par le tribunal de Hasselt.

⁽¹¹⁴⁾ D.-E. PHILIPPE et M. DELANOTE, «Les doubles structures et l'article 344, § 1^{er} C.I.R. : quels sont les actes posés par le contribuable susceptibles d'abus ?», *R.G.C.F.*, 2017/5-6, pp. 421-440.

⁽¹¹⁵⁾ *Ibid.*, p. 422.

⁽¹¹⁶⁾ *Ibid.*

⁽¹¹⁷⁾ *Ibid.*, p. 425.

que tel deux actes : la constitution de la holding⁽¹¹⁸⁾ et l'apport ou la vente des actions de la société opérationnelle. Selon une interprétation littérale, ce sont les seuls actes susceptibles de se voir appliquer la mesure. Or, selon une interprétation téléologique, l'on pourrait estimer que les autres actes du montage que sont la distribution de dividendes de la société opérationnelle à la holding et la décision de réduction de capital de cette dernière sont des actes que le contribuable a posés s'ils sont des actes subséquents ou liés. En effet, les auteurs concluent que la distribution de dividendes de la société opérationnelle pourrait être considérée comme un acte lié à la condition que la holding ait participé à l'assemblée générale qui a pris cette décision, qu'elle y ait exercé un certain contrôle et que le contribuable personne physique y ait représenté la holding. À l'inverse, la distribution de dividendes ne sera pas considérée comme un acte lié si le contribuable personne physique n'est plus administrateur de la holding ou que cette dernière est actionnaire minoritaire de la société opérationnelle de sorte qu'elle n'a exercé aucune influence sur la décision⁽¹¹⁹⁾. Le même raisonnement pourrait être suivi pour l'acte de réduction de capital ou le remboursement de créance de la holding : le contribuable actionnaire personne physique a-t-il influencé la prise de décision par le poste qu'il occupe ou par son statut d'actionnaire majoritaire ?

Cette interprétation a été consacrée par le tribunal de Hasselt dans un jugement du 19 novembre 2020⁽¹²⁰⁾ dans lequel le juge se réfère explicitement à l'article de M. Delanote et D.-E. Philippe⁽¹²¹⁾. Cette affaire porte sur une opération par laquelle un actionnaire personne physique souhaitait revendre les actions qu'il détenait dans des sociétés liées. Les sociétés du groupe ont financé l'achat des actions par « un mécanisme complexe de distributions de dividendes, d'emprunts auprès d'autres sociétés du groupe, et auprès de la banque, d'octroi de tantièmes, de conversions de fusions et de facturations entre sociétés [...] »⁽¹²²⁾. L'administration a vu dans ces flux financiers une volonté d'attribuer des bénéfices en évitant d'être imposé au titre de dividendes et a voulu redresser l'opération sur pied de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. Le juge a vérifié en l'espèce si des actes de l'opération pouvaient être considérés comme des actes *liés* ou *subséquents*. Il a estimé que

⁽¹¹⁸⁾ Voy., *supra*, IV, A, a, sur les réserves que nous avons émises quant au fait d'inclure l'acte de constitution d'une holding dans les actes juridiques réalisant l'opération abusive.

⁽¹¹⁹⁾ D.-E. PHILIPPE et M. DELANOTE, « Les doubles structures et l'article 344, § 1^{er} C.I.R. : quels sont les actes posés par le contribuable susceptibles d'abus ? », *op. cit.*, p. 426.

⁽¹²⁰⁾ Civ. Limbourg (div. Hasselt), 19 novembre 2020, n° 18/2327/A, taxwin.be, récemment réformé sur ce point par la cour d'appel d'Anvers (Anvers, 6 septembre 2022, n° 2021/AR/68, taxwin.be) qui a consacré l'interprétation « extensive » de la cour d'appel de Gand. Dans cet arrêt, la cour anversoise prend en compte le fait que le contribuable qui bénéficie ultimement de l'abus était impliqué dans l'opération dès le départ et qu'il y jouait un rôle important. Le fait qu'il n'ait pas formellement accompli tous les actes réalisant l'opération n'empêche pas l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.

⁽¹²¹⁾ Cette théorie a également été consacrée dans Civ. Luxembourg (div. Marche-en-Famenne), 7 septembre 2022, n° 20/416/A, abordé *supra*, IV, A, a et sur lequel nous reviendrons brièvement *infra*, IV, D, d).

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

l'administration n'en apportait pas la preuve, que les actes n'avaient pas été posés par le contribuable, comme le requiert le texte légal, et que la mesure n'était donc pas applicable à l'opération en cause.

c. Interprétation «stricte»

Comme mentionné plus haut, le texte légal semble exiger, pour qu'il y ait un abus fiscal, que ce soit le contribuable qui pose l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques. Les termes «*il a posé*» renvoient nécessairement au contribuable et visent tant l'acte juridique que l'ensemble d'actes juridiques⁽¹²³⁾. Selon une interprétation littérale de la disposition, il n'y a donc pas lieu de l'appliquer à des actes posés par des tiers.

T. Afschrift précise toutefois que le contribuable ne doit pas nécessairement avoir été partie directe à chacun des actes réalisant l'opération, «*mais il ne peut les avoir "posés" [au sens de la disposition anti-abus] que s'il a concouru à un échange de volontés portant sur l'accomplissement de tous ces actes*»⁽¹²⁴⁾. Partant de la notion d'opération – soit un ensemble d'actes juridiques constituant une chaîne indivisible de telle sorte que le dernier d'entre eux était inévitable dès que le premier a été accompli – il en déduit que peuvent être considérés comme ayant été accomplis par le contribuable les actes posés par des tiers uniquement dans la mesure où il était convenu entre eux qu'ils soient posés. Enfin, il conclut «*qu'en cas de pluralité d'actes faisant l'objet d'une même opération, l'administration fiscale ne pourra définir un ensemble d'actes faisant l'objet d'un abus fiscal que si ceux-ci sont tous conclus par le contribuable, ou si ce dernier s'est, à un moment ou à un autre, engagé à l'égard d'une des parties à ce qu'ils soient conclus, ou encore s'il a stipulé d'une manière juridiquement contraignante, vis-à-vis d'au moins une des parties à chaque acte, que ces actes soient conclus*»⁽¹²⁵⁾, ce qui devra être démontré par le fisc par la voie de présomptions.

Dans le jugement mentionné plus haut du tribunal de première instance de Hasselt, le juge estime que la mesure anti-abus constitue une exception au principe du choix licite de la voie la moins imposée et que, dès lors, «*les termes définissant le champ d'application de la disposition anti-abus ne peuvent être interprétés plus largement que le texte juridique ne le permet*»⁽¹²⁶⁾. Dès lors, les actes en cause doivent tous avoir été posés par le contribuable lui-même et le tribunal ajoute qu'il doit les avoir accomplis en son nom propre et non pas en tant qu'organe d'une personne morale de telle sorte que la disposition anti-abus ne permet pas à l'administration fiscale de faire abstraction de la personnalité juridique distincte des personnes morales. Comme nous l'avons vu, le tribu-

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

(124) *Ibid.*, p. 93.

(125) *Ibid.*, pp. 93-94.

(126) Traduction libre de: «*Dat betekent dat de termen die het toepassingsgebied van de antimisbruikbepaling bepalen niet ruimer kunnen worden geïnterpreteerd dan de wettekst toelaat*».

nal nuancera ensuite cette thèse par la théorie des « actes *subséquents* et *liés* ». Ainsi, contrairement aux deux autres interprétations, l'interprétation « stricte » de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. n'a jamais été vraiment consacrée par une juridiction de fond.

d. Retour aux principes généraux du droit fiscal

Nous avons vu, jusqu'ici, que les différentes interprétations faites de la mesure générale anti-abus dépendent finalement des sensibilités de chacun : efficience maximale de la mesure ou respect du principe de légalité par une interprétation stricte de ses termes. Nous estimons cependant qu'au regard du principe constitutionnel de légalité de l'impôt et de ses corollaires⁽¹²⁷⁾, aucune de ces interprétations n'est pleinement satisfaisante.

L'interprétation « extensive » part du postulat que le législateur entendait introduire un mécanisme pleinement efficace visant à contrecarrer les procédés abusifs d'évitement de l'impôt, après l'écueil de la première mesure, et attribue aux termes « le contribuable » et « l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé » une extension maximale, ce qui aboutit à appliquer la nouvelle mesure anti-abus aux actes posés par le contribuable et par des tiers indistinctement. Cette interprétation pose bien évidemment un problème au regard du principe d'interprétation stricte du droit fiscal. En effet, l'interprétation d'une loi fiscale ne peut « aboutir à étendre l'application [de celle-ci] à des situations qui ne sont pas *expressément* visées par elle (l'interprétation serait alors « extensive ») [...] » (c'est nous qui soulignons). Doctrine et jurisprudence s'accordent pour considérer qu'elle est prohibée⁽¹²⁸⁾. Cette interprétation a eu pour conséquence d'appliquer la mesure anti-abus à des hypothèses qu'elle ne semblait pas viser, voire à l'appliquer par analogie afin de combler les lacunes rédactionnelles du texte⁽¹²⁹⁾. Dans le cadre de litiges portant sur un abus de l'article 18, alinéa 1^{er}, 1^o, C.I.R., l'administration a parfois entendu appliquer la mesure anti-abus aux sociétés alors qu'elles sont les redevables du précompte mobilier et non les contribuables. Or, le précompte n'est qu'un moyen de perception de l'impôt et les notions de « contribuable » – personne assujettie à l'impôt, en l'occurrence l'impôt des personnes physiques – et de « redevable » – débiteur du revenu imposé et tenu de retenir le précompte pour le compte du créancier du revenu – ne recouvrent pas systématiquement la même réalité⁽¹³⁰⁾.

L'interprétation « téléologique » et la théorie des « actes *subséquents* et *liés* » qui en découle est plus intéressante et plus subtile que la précédente, en ce qu'elle donne une certaine efficacité à la mesure, dont elle est privée par une interpréta-

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

(128) *Ibid.*, p. 226.

(129) *Ibid.*, pp. 233-234.

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

tion stricte, en prévoyant toutefois des balises afin de ménager le principe de légalité en droit fiscal. Toutefois, cette théorie peut aboutir à des situations d'«abus» de la disposition générale anti-abus elle-même puisqu'il suffirait au contribuable qui bénéficie ultimement de l'abus de convenir avec des tiers que ces derniers accomplissent des actes à sa place afin qu'ils ne soient pas considérés comme «*subséquents* et/ou *liés*» et ainsi éviter son application alors même que tous les autres éléments constitutifs de l'abus fiscal seraient réunis. Le jugement du tribunal de Marche-en-Famenne du 7 septembre 2022 illustre très bien ce constat puisque le juge a refusé de considérer une distribution de dividende d'une société opérationnelle à une holding comme un «acte *lié*» car la décision n'avait pas été prise par les contribuables mais par leur fils en sa qualité de représentant de la holding. Or, en plus du fait que le père («contribuable» au sens de la mesure anti-abus) était présent en tant que secrétaire de l'assemblée générale durant laquelle a été décidée ladite distribution, l'on peut présumer un certain degré de connivence entre les différentes parties aux actes étant donné leur parenté et leur implication dans le montage. Par ailleurs, cette théorie n'a pas de réel fondement légal⁽¹³¹⁾. Rien n'indique, ni dans le texte ni dans les travaux préparatoires, que le législateur n'entendait viser que les actes du contribuable lui-même ainsi que les «actes *subséquents* et *liés*», comme rien n'indique qu'il n'entendait pas donner un champ d'application plus large ou plus restreint.

Enfin, l'interprétation «stricte» nuancée par la notion d'«opération», semble être la plus conforme aux principes généraux du droit fiscal, de telle sorte qu'en l'état actuel du texte, elle devrait être la seule acceptable. Comme le rappelle la Cour constitutionnelle, en citant les travaux parlementaires, la mesure générale anti-abus «n'enlève rien au principe selon lequel le contribuable peut opter pour la voie la moins imposée, et ce, malgré des limites qui y sont mises sans porter fondamentalement atteinte à ce principe [...]»⁽¹³²⁾. L'article 344, § 1^{er}, C.I.R., en tant qu'exception audit principe, consacré depuis plus de 60 ans par la Cour de cassation⁽¹³³⁾, devrait alors être interprété de manière stricte. Néanmoins, une telle interprétation de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. ne permet pas de redresser des procédés abusifs d'évitement de l'impôt aussi efficacement que ne pouvait l'imaginer et le souhaiter le législateur. En effet, dans l'hypothèse d'un montage de plus-value interne, pour que le fisc puisse rendre inopposables les actes du montage qui ne sont formellement pas accomplis par le contribuable (la distribution de dividendes de la société opérationnelle à la holding et la réduction de capital/remboursement de créance) et redresser l'abus efficacement, il devrait, selon cette interprétation, démontrer «l'existence d'en-

⁽¹³¹⁾ À ce titre, il est étonnant de remarquer que les deux juges qui ont consacré cette théorie refusent de faire droit à la thèse du fisc pour la raison qu'il n'a pas vérifié si les actes en cause pouvaient être considérés comme des actes *liés* ou *subséquents* alors que ces concepts ne trouvent aucune assise dans la loi.

⁽¹³²⁾ Cour const., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.19.

⁽¹³³⁾ Voy. not. les arrêts *Brepols* et *Au Vieux Saint-Martin* précités, *supra*, II.

gagements juridiquement contraignants liant le contribuable»⁽¹³⁴⁾, ce qui rend la mesure inefficace en pratique étant donné qu'il arrive souvent que ce soit lui qui «pilote» les deux sociétés. Dès lors que le législateur de 2012 prétendait revenir sur l'échec de la première mesure anti-abus et adopter une nouvelle mesure pleinement efficace, on peut douter du fait qu'il ait entendu donner une portée aussi restreinte au texte.

En résumé, l'interprétation «extensive», en se focalisant sur l'effectivité de la mesure, est incompatible avec les principes généraux qui régissent le droit fiscal; l'interprétation «téléologique» donne une portée à la mesure qui ne découle ni du texte ni des travaux préparatoires; et, l'interprétation «stricte» aboutit à l'inverse de ce que le législateur recherchait, à savoir une mesure anti-abus inefficace ou, en tout cas, qui n'est pas pleinement efficace. Or, comme le rappelle A. Nollet, il est admis en droit fiscal qu'«après épuisement des différentes techniques d'interprétation usuelles, s'il subsiste un doute quant au sens à donner à une disposition de la loi fiscale parmi plusieurs interprétations également défendables, de sorte qu'il ne peut être établi avec certitude que le contribuable tombe sous l'application de cette disposition, [qu'un] tel doute doit profiter au contribuable, c'est-à-dire que le juge doit refuser de lui appliquer la disposition comme le fisc le prétend»⁽¹³⁵⁾. Dès lors, en l'état actuel du texte, l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. ne devrait pas pouvoir s'appliquer à une opération réalisée par des actes juridiques accomplis par le contribuable et par des tiers en vertu de l'adage *in dubio contra fiscum* puisque le texte de cette disposition n'est pas clair à ce sujet.

De manière plus pragmatique, l'on pourrait laisser cohabiter les différentes interprétations sur le sujet jusqu'à ce que la Cour de cassation nous éclaire sur la portée à donner au texte. Néanmoins, en attendant, il en découlera une certaine insécurité juridique pour le contribuable, qui ne saura jamais à quelle sauce il sera mangé⁽¹³⁶⁾ – qui changera en fonction des sensibilités personnelles du juge (*efficacité* contre *principe de légalité*) – et à laquelle l'adage *in dubio contra fiscum* répond et apporte une solution. Fort de ce constat, nous estimons que pour poursuivre l'objectif de mise en échec des procédés abusifs d'évitement de l'impôt, ainsi que pour anticiper l'insécurité juridique découlant du texte légal et des diverses interprétations qui en sont faites, le législateur devrait prendre en compte les obstacles qui apparaissent déjà en jurisprudence et revoir le texte de la nouvelle mesure anti-abus⁽¹³⁷⁾. Étant donné que c'est au prix d'une définition générique qui «objective» la notion d'«abus fiscal» «que l'inopposabilité [puisse] porter directement sur les actes juridiques eux-mêmes et que le fisc [soit] autorisé à s'écarter exceptionnellement de toute ou partie de leurs effets», contrairement

⁽¹³⁴⁾ T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, *op. cit.*, p. 94.

⁽¹³⁵⁾ A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou ...*, *op. cit.*, p. 228. Voy. également en ce sens, T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, *op. cit.*, pp. 58 et s.

⁽¹³⁶⁾ A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou ...*, *op. cit.*, p. 241.

⁽¹³⁷⁾ Au même titre que l'ancienne version qui, en raison de sa rédaction et de l'interprétation stricte qui en a été faite, a dû être revue par le législateur.

à la première mesure anti-abus⁽¹³⁸⁾, il se pourrait que le législateur doive préciser aux actes de quels tiers il entend voir s'appliquer la mesure générale anti-abus. Ainsi, le législateur pourrait, par exemple, prévoir l'inopposabilité d'une opération constituée d'actes posés par le contribuable lui-même ou en tant qu'organe ou membre d'organe d'une société, des actes posés par des «personnes liées» (notion déjà connue en droit fiscal) ou encore des actes posés par des personnes qui entretiennent des liens d'intérêts avec le contribuable (à démontrer par voie de présomptions par l'administration) et, ainsi, circonscrire précisément le champ d'application *ratione personae* de la mesure générale anti-abus. Nous verrons dans la prochaine section qu'une telle modification pourrait également être nécessaire au regard des obligations européennes qui incombent à la Belgique.

E. L'impact des récents développements européens en matière de lutte contre l'abus de droit sur l'interprétation de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.⁽¹³⁹⁾

En matière de prohibition de l'abus de droit (européen), la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après «C.J.U.E.» ou «la Cour») a, depuis une dizaine d'années, drastiquement fait évoluer sa jurisprudence, singulièrement en matière fiscale.

Pendant la première décennie des années 2000, elle se contentait de vérifier la conformité de mesures (spécifiques) anti-abus nationales aux libertés de circulation⁽¹⁴⁰⁾ et considérait que le principe général anti-abus de droit n'était pas opposable au contribuable en l'absence de règle ou théorie nationale le transposant ou le reflétant dans l'ordre juridique interne d'un État membre⁽¹⁴¹⁾.

Depuis le début des années 2010, sous l'impulsion du projet *BEPS* initié par le G20 et l'OCDE⁽¹⁴²⁾, elle est revenue sur cette jurisprudence dans l'arrêt *Cussens*⁽¹⁴³⁾, en matière de TVA, et dans les «arrêts danois»⁽¹⁴⁴⁾, en matière de directives d'harmonisation de la fiscalité directe, pour considérer désormais que les autorités nationales ont l'*obligation* de refuser le bénéfice des avantages pré-

⁽¹³⁸⁾ A. NOLLET, *De l'«abus fiscal» ou ...*, *op. cit.*, pp. 469-470.

⁽¹³⁹⁾ Pour un commentaire sur la réception du principe général anti-abus européen par les cours et tribunaux belges, voy. également D.-E. PHILIPPE et A. NOLLET, «Le principe général 'anti-abus' européen dans la jurisprudence fiscale belge : état des lieux et mises au point à l'aune de quelques arrêts récents», à paraître in *R.G.F.C.P.*, 2023.

⁽¹⁴⁰⁾ *Ibid.*, pp. 644-658.

⁽¹⁴¹⁾ C.J.C.E., 5 juillet 2007, *Kofoed*, C-321/05, n° 42-45.

⁽¹⁴²⁾ Pour «*Base Erosion and Profit Shifting*». Ce projet a débuté en 2013 pour s'achever (provisoirement) en 2015 par un rapport contenant quinze actions visant à lutter contre ce phénomène d'«érosion de la base imposable et de transferts de bénéfices».

⁽¹⁴³⁾ C.J.U.E., 22 novembre 2017, *Cussens e.a.*, C-251/16.

⁽¹⁴⁴⁾ C.J.U.E., 26 février 2019, *N Luxembourg 1*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, relatif à un abus de la directive «Intérêts-Redevances» et *T Danemark et Y Danemark*, C-116/16 et C-117/16, relatif un abus de la directive «Mère-Fille».

vus par le droit européen lorsqu'ils sont invoqués de manière abusive⁽¹⁴⁵⁾, même en l'absence de mesure ou théorie générale anti-abus dans le droit interne susceptible d'interprétation conforme audit principe général. De son côté, la Commission a prescrit aux États membres l'introduction d'une clause générale anti-abus en matière d'impôt des sociétés (y compris les sociétés non-résidentes)⁽¹⁴⁶⁾ par le biais de l'article 6 de l'ATAD⁽¹⁴⁷⁾ qu'ils devaient transposer au plus tard le 31 décembre 2018 pour l'appliquer à partir du 1^{er} janvier 2019.

Le 22 décembre 2017, le législateur belge a considéré que l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. constituait une mesure de transposition suffisante pour respecter le «niveau minimal de protection» de la directive et qu'il n'était donc pas nécessaire de transposer la mesure européenne dans un texte distinct, ni d'amender le texte de l'actuelle mesure générale anti-abus⁽¹⁴⁸⁾. En effet, par-delà les différences terminologiques, ces deux mesures suivent la même méthodologie d'application étant donné que leur rédaction est inspirée de la jurisprudence de la C.J.U.E. en matière d'abus de droit⁽¹⁴⁹⁾ de telle sorte qu'il a été estimé en doc-

⁽¹⁴⁵⁾ C.J.U.E., 26 février 2019, *N Luxembourg 1*, précité, n° 111 et C.J.U.E., 26 février 2019, *T Danemark et Y Danemark*, précité, n° 83.

⁽¹⁴⁶⁾ Rédigée comme suit: «1. Aux fins du calcul de la charge fiscale des sociétés, les États membres ne prennent pas en compte un montage ou une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties. 2. Aux fins du paragraphe 1, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique. 3. Lorsqu'un montage ou une série de montages n'est pas pris en compte conformément au paragraphe 1, la charge fiscale est calculée conformément au droit national».

⁽¹⁴⁷⁾ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur; «ATAD» étant l'acronyme du nom anglais de la directive «*Anti-Tax Avoidance Directive*».

⁽¹⁴⁸⁾ *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54/2864/3, p. 160: «La disposition anti-abus générale prévue par l'article 6 de la directive ATAD traduit en principe la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne [...]. La disposition anti-abus générale figurant dans la législation belge relative aux impôts sur les revenus (article 344, § 1^{er}, C.I.R. 92) se base sur la même jurisprudence et prévoit que dans les mêmes cas, on peut décider de ne pas tenir compte d'un acte juridique».

⁽¹⁴⁹⁾ Pour la mesure belge, *Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, Doc. 53-2081/001, pp. 100-111: «Il n'est pas opportun de modifier l'actuel dispositif anti-abus, tel [qu'interprété] et appliqué jusqu'à présent, sans prendre en compte la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne dans cette matière. L'interdiction de l'abus de droit constitue un principe général de droit européen. L'application des règles du droit communautaire ne peut aller jusqu'à la couverture d'abus, en d'autres termes les transactions qui ne sont pas réalisées dans le cadre d'opérations commerciales normales, mais avec comme objectif de s'approprier de manière illégale des avantages octroyés par le droit communautaire (voy. à ce sujet: C.J., C-212/97, 9 mars 1999, *Centros*; C.J., C-255/02, 21 février 2006, *Halifax e.a.* et C.J., C-126/10, 10 novembre 2011, *Foggia*)».

Pour l'article 6 d'ATAD, *Proposition de directive du Conseil établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur*, 28 janvier 2016, COM (2016) 26 final, p. 10: «la clause anti-abus générale proposée est

trine que la mesure belge puisse faire l'objet d'une interprétation conforme⁽¹⁵⁰⁾ à la mesure européenne⁽¹⁵¹⁾.

Ces dernières années, le fisc belge n'hésite pas à invoquer les enseignements des «affaires danoises» sur le principe général anti-abus européen ainsi que l'article 6 d'ATAD, souvent concomitamment, dans le cadre de contrôles fiscaux portant sur des structures holdings⁽¹⁵²⁾, afin de faire une interprétation «maximaliste» du champ d'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. (que le principe de légalité de l'impôt avait tendance à restreindre), souvent au mépris des champs d'application respectifs et distincts de ces différentes mesures anti-abus. Dans les lignes qui suivent, nous tenterons d'identifier, à l'aide des décisions judiciaires rendues en la matière, les concordances de ces champs d'application et de leurs différentes composantes (matérielles, temporelles et personnelles) afin de déterminer dans quelles hypothèses les mesures anti-abus européennes peuvent avoir un impact sur l'interprétation et l'application de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.

Le champ d'application *matériel* d'une mesure générale anti-abus est le corps de règles qu'elle a vocation à «protéger». Ainsi, l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., a vocation à protéger le C.I.R. et ses arrêtés d'exécution⁽¹⁵³⁾; le principe général anti-abus européen a vocation à protéger le droit européen dans son ensemble, quel que soit le type de norme dont il est invoqué le bénéfice de manière abusive⁽¹⁵⁴⁾; l'article 6 d'ATAD a vocation à protéger l'impôt des sociétés résidentes et non-résidentes des États membres (article 1^{er}).

Ainsi, ne soulève aucun problème l'application, par la cour d'appel de Gand, dans un arrêt du 1^{er} décembre 2020⁽¹⁵⁵⁾, du principe général anti-abus européen à une distribution d'un dividende d'une société belge à une société luxembourgeoise, dont le contribuable invoquait l'exonération de précompte mobilier en vertu des dispositions belges transposant la directive mère-fille.

conçue pour tenir compte des tests d'artificialité de la C.J.U.E. lorsque ceux-ci sont appliqués au sein de l'Union».

⁽¹⁵⁰⁾ «Le principe d'interprétation conforme requiert [...] que les juridictions nationales fassent tout ce qui relève de leur compétence, en prenant en considération l'ensemble du droit interne et en faisant application des méthodes d'interprétation reconnues par celui-ci, aux fins de garantir la pleine effectivité de la directive en cause et d'aboutir à une solution conforme à la finalité poursuivie par celle-ci», C.J.C.E., 15 avril 2008, *Impact*, C-268/06, n° 101.

⁽¹⁵¹⁾ A. NOLLET, «La mesure générale anti-“abus fiscal” en vigueur en droit belge confrontée à la clause générale anti-abus de la directive “ATAD”», *R.E.I.D.F.*, 2020, pp. 367-376.

⁽¹⁵²⁾ 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», *op. cit.*, pp. 15 et s.

⁽¹⁵³⁾ Voy. *supra*, IV, B.

⁽¹⁵⁴⁾ C.J.U.E., 26 février 2019, *N Luxembourg 1*, précité, n° 96-101 et C.J.U.E., 26 février 2019, *T Danemark et Y Danemark*, précité, n° 70-75. En matière de fiscalité directe, il s'appliquera en cas d'abus impliquant l'exercice de libertés de circulation ou d'invocation abusive du bénéfice des avantages prévus par les directives européennes en la matière.

⁽¹⁵⁵⁾ Gand, 1^{er} décembre 2020, 2019/AR/306 et 2019/AR/307, monkey.be.

À l'inverse, dans le cadre d'une affaire qui a donné lieu à un cinquième arrêt de la Cour de cassation rendu le 25 novembre 2021⁽¹⁵⁶⁾, l'administration entendait faire application de l'article 207 C.I.R. à un montage impliquant la constitution d'une société en Belgique et un « carrousel » de prêts intra-groupe qui, selon elle, était mis en place pour bénéficier abusivement de la déduction pour capital à risque (articles 205*bis* et s. *anciens* C.I.R.). Après avoir été déboutée par le tribunal et la cour d'appel d'Anvers⁽¹⁵⁷⁾, elle a invoqué, dans le pourvoi en cassation, une interprétation conforme des articles 79 et 207 C.I.R. et de la notion d'« avantages anormaux ou bénévoles » au principe général anti-abus et à l'article 6 d'ATAD. La Cour a logiquement rejeté le moyen et considéré que le principe général anti-abus européen n'était pas applicable dans une situation où le contribuable n'invoquait pas des avantages prévus par le droit européen⁽¹⁵⁸⁾.

Il en va de même lorsque l'administration, dans le pourvoi en cassation contre l'arrêt de la cour d'appel de Gand commenté *supra*⁽¹⁵⁹⁾, qui a donné lieu à un des cinq arrêts de la Cour de cassation rendu le 25 novembre 2021⁽¹⁶⁰⁾, invoque l'article 6 d'ATAD afin d'imposer une réduction de capital d'une société holding à son unique actionnaire personne physique⁽¹⁶¹⁾. En effet, la mesure anti-abus européenne s'applique « à tous les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés » (article 1^{er} d'ATAD), alors que le contribuable, en l'espèce, est une personne physique qui revendique une exonération en vertu de l'article 18, alinéa 1^{er}, 2^o, *ancien* C.I.R. qui ne fait pas partie des dispositions relatives à l'impôt des sociétés.

Les mesures européennes ne peuvent donc exercer une influence sur l'interprétation de la mesure belge que dans les hypothèses où leurs champs d'application coïncident. Par exemple, le principe général anti-abus pourrait avoir une influence sur l'interprétation de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. dans le cas d'un montage ayant pour objectif d'éviter une taxation prévue par le C.I.R. au moyen d'un usage abusif des libertés de circulation. En revanche, son application ne peut être étendue aux hypothèses étrangères au droit européen conformément à la jurisprudence de la Cour de justice en la matière⁽¹⁶²⁾.

⁽¹⁵⁶⁾ Cass., 25 novembre 2021, R.G. n° F.20.0094.N (*État belge c. ICL Belgium (Sales)*), monkey.be.

⁽¹⁵⁷⁾ Civ. Anvers (div. Anvers), 24 avril 2019, n° 18/3177/A et Anvers, 17 mars 2020, n° 2019/AR/994, non publiés.

⁽¹⁵⁸⁾ Traduction libre de : « *Anders dan het onderdeel aanvoert, onderkent het Hof van Justitie van de Europese Unie geen algemeen Europeesrechtelijk beginsel van verbod van fiscaal rechtsmisbruik met algemene strekking, dat zowel in een Europeesrechtelijke als een louter nationaalrechtelijke context van toepassing is* ».

⁽¹⁵⁹⁾ *Supra*, IV, C, a, Gand, 1^{er} octobre 2019, n° 2018/AR/925, monkey.be.

⁽¹⁶⁰⁾ Cass., 25 novembre 2021, R.G. n° F.20.0073.N.

⁽¹⁶¹⁾ Voy. également Civ. Limbourg (div. Hasselt), 19 novembre 2020, n° 18/2327/A, taxwin.be, qui refuse l'interprétation conforme de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. à l'article 6 d'ATAD (afin d'en étendre le champ d'application personnel) en matière d'impôt des personnes physiques.

⁽¹⁶²⁾ Voy. C.J.U.E., 29 mars 2012, *3M Italia*, C-417, n° 32 dans lequel la Cour de justice considère qu'il ne découle du principe général anti-abus aucune obligation à charge des États membres de lutter contre les pratiques abusives en matière de fiscalité directe lorsque le droit de l'Union n'est pas en jeu.

Les trois mesures ont également des champs d'application *temporels* respectifs bien distincts. Celui de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. est précisément déterminé par l'article 169 de la loi-programme tel qu'explicité *supra* et tel que confirmé par la Cour de cassation dans trois arrêts du 25 novembre 2021⁽¹⁶³⁾.

L'entrée en vigueur de l'article 6 d'ATAD est réglée par l'article 11 de la directive qui prévoit son application à partir du 1^{er} janvier 2019. Même si cette question est controversée et que d'autres arguments tirés du droit européen sont mobilisés en doctrine pour l'appliquer plus tôt⁽¹⁶⁴⁾, nous estimons que ce n'est qu'à partir de cette date qu'il peut être question d'interprétation conforme de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. à l'article 6 d'ATAD étant donné qu'une directive n'a pas d'effet direct avant l'expiration de son délai de transposition – et *a fortiori* pas d'«effet direct vertical inversé»⁽¹⁶⁵⁾, surtout en ce qui concerne une directive défavorable aux particuliers – mais qu'à l'issue de ce délai, les juges ont néanmoins une obligation d'interprétation conforme du droit national⁽¹⁶⁶⁾.

Ainsi, nous approuvons le raisonnement de la cour d'appel de Gand⁽¹⁶⁷⁾ lorsqu'elle rejette l'argument du fisc qui entendait étendre le champ d'application temporel de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. sur la base de l'article 6 d'ATAD en lui rappelant les modalités d'entrée en vigueur de cette règle (à transposer) prévues par l'article 11 de la directive.

La Cour de cassation a confirmé cette thèse dans un des arrêts du 25 novembre 2021⁽¹⁶⁸⁾, et a considéré que l'administration ne pouvait invoquer l'article 6 d'ATAD pour un montage mis en place en 2010⁽¹⁶⁹⁾. À l'instar du champ d'application temporel de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., se pose inévitablement la question de savoir si des opérations réalisées par des actes juridiques accomplis avant le 1^{er} janvier 2019 et d'autres actes accomplis après pourront

⁽¹⁶³⁾ *Supra*, IV, A, b.

⁽¹⁶⁴⁾ Sur cette question, voy. not. L. DE BROE et S. GOMMERS, «Terra Incognita: De impact van recente Unierechtelijke evoluties op de Belgische fiscale algemene antimisbruikbepalingen», *A.F.T.*, 2021/9-10, pp. 7-32; N. BAMMENS, «Fiscaal misbruik: het Unierecht als oorsprong en als leidraad», *T.F.R.*, n° 2021/13, pp. 694-701 et A. NOLLET, «L'applicabilité *ratione temporis* de la mesure générale anti-«abus fiscal» en présence d'une opération constituée de plusieurs actes: clarifications de la cour d'appel de Gand ... en attendant celles de la Cour de cassation?», *op. cit.*, pp. 454-463, spéc., pp. 458 et s.

⁽¹⁶⁵⁾ À savoir la possibilité, pour une autorité nationale, d'invoquer une directive à l'encontre d'un particulier. Voy. not. L. DE BROE et S. GOMMERS, «Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases», *EC Tax Review*, 2019-6, pp. 272-273 et 275-276.

⁽¹⁶⁶⁾ A. NOLLET, «L'applicabilité *ratione temporis* de la mesure générale anti-«abus fiscal» en présence d'une opération constituée de plusieurs actes: clarifications de la cour d'appel de Gand ... en attendant celles de la Cour de cassation?», *op. cit.*, pp. 458 et s.

⁽¹⁶⁷⁾ Gand, 6 octobre 2020, n° 2019/AR/982, monkey.be.

⁽¹⁶⁸⁾ Cass., 25 novembre 2021, R.G. n° F.20.0094.N (*État belge c. ICL Belgium Sales*), monkey.be.

⁽¹⁶⁹⁾ «Uit de vaststellingen van de appelrechters blijkt dat de door de eiser gewraakte constructie werd opgezet in 2010 en dat de betwisting betrekking heeft op het aanslagjaar 2015. Derhalve is artikel 6.1 van de Richtlijn niet op die constructie van toepassing».

se voir appliquer la mesure anti-abus belge interprétée de manière conforme à la mesure européenne ou bien si cela ne sera possible que pour des opérations réalisées par des actes accomplis uniquement après cette date. Selon la Cour de cassation, dans ses trois arrêts du 25 novembre 2021 sur l'application *ratione temporis* de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R., et si ces enseignements sont transposables en la matière, seule la deuxième option est envisageable⁽¹⁷⁰⁾. À l'inverse, étant donné que l'article 11.1, alinéa 2 d'ATAD prévoit que les États membres « appliquent ces dispositions [y compris la clause anti-abus] à partir du 1^{er} janvier 2019 » sans avoir égard à la date à laquelle les actes abusifs ont été accomplis, l'on pourrait inférer d'une interprétation textuelle qu'elle serait également applicable aux montages (partiellement) mis en place avant cette date mais dont les/des effets juridiques perdurent après. Nous sommes d'avis que l'application de l'article 6 d'ATAD (indirectement, par le truchement d'une interprétation conforme de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R.) à un montage composé d'actes juridiques accomplis *avant* et *après* la date à laquelle les États membres devaient transposer la directive contreviendrait d'une part, au principe de prévisibilité qui veut que le contribuable puisse anticiper l'application de mesures anti-abus au moment où il accomplit des actes juridiques et, d'autre part, aux principes européens qui régissent l'effet direct des directives.

La question de l'applicabilité dans le temps du principe général anti-abus européen est plus complexe ou, en tout cas, sa réponse est plus incertaine. En effet, dans l'arrêt *Cussens*, la C.J.U.E. tire de l'article 267 du TFUE l'argument selon lequel l'application d'un principe général à des faits antérieurs à l'arrêt qui reconnaît son caractère de principe général de droit ne saurait être contraire aux principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime puisque les arrêts de la Cour sur question préjudicielle sont « interprétatifs », en ce sens qu'ils donnent aux dispositions du droit de l'Union le sens qu'ils sont censés avoir eu depuis leur entrée en vigueur⁽¹⁷¹⁾. Toutefois, cette « applicabilité rétroactive » du principe général est vivement critiquée en doctrine puisqu'elle impliquerait qu'un contribuable puisse se le voir opposer pour des faits accomplis à un moment où la C.J.U.E. considérerait que les autorités nationales ne pouvaient appliquer ledit principe en l'absence de mesure ou théorie anti-abus susceptible d'interprétation conforme en droit interne. Une application rétroactive d'une nouvelle règle de droit défavorable aux contribuables heurte sans doute les principes généraux de droit européen de sécurité juridique et de protection

⁽¹⁷⁰⁾ *Supra*, IV, A, b. En ce sens, voy. également, A. NOLLET, « L'applicabilité *ratione temporis* de la mesure générale anti-“abus fiscal” en présence d'une opération constituée de plusieurs actes: clarifications de la cour d'appel de Gand ... en attendant celles de la Cour de cassation? », *op. cit.*, pp. 454-463, spéc., p. 460.

⁽¹⁷¹⁾ C.J.U.E., *Cussens e.a.*, précité, n° 41.

de la confiance légitime⁽¹⁷²⁾ ainsi que les principes belges de légalité en matière fiscale et de non-rétroactivité des lois⁽¹⁷³⁾.

Le tribunal de première instance de Bruxelles a consacré cette thèse et a invoqué ces principes supérieurs pour refuser de faire droit à l'argumentaire du fisc selon lequel l'article 169 de la loi-programme serait contraire au principe général anti-abus européen⁽¹⁷⁴⁾. Selon le tribunal, le principe européen de sécurité juridique serait contrarié si le fisc devait appliquer rétroactivement l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. «puisque les contribuables ne pourraient pas prévoir ou évaluer, avant l'exercice d'imposition 2013, quelles seraient les conséquences de la nouvelle disposition anti-abus et, le cas échéant, se comporter en conséquence»⁽¹⁷⁵⁾.

Enfin, encore pour en étendre le champ d'application, cette fois-ci *personnel*, l'administration invoque l'interprétation conforme de la mesure anti-abus belge à l'article 6 d'ATAD afin de redresser une opération abusive constituée d'actes juridiques accomplis par le contribuable qui en bénéficie ultimement et par des tiers⁽¹⁷⁶⁾. En effet, comme le remarque le juge du tribunal de première instance de Hasselt, «contrairement à l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. 92, l'article 6 de la directive n'exige pas que le ou les actes juridiques en question soient "accomplis" par le contribuable lui-même pour constituer un abus fiscal»⁽¹⁷⁷⁾. Or, nous avons vu dans la section précédente qu'une controverse existait au sujet du champ d'application personnel de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. et, dès lors, une interprétation conforme de ce dernier à l'article 6 d'ATAD pourrait aboutir à une interprétation *contra legem* du droit national, proscrite par le droit européen⁽¹⁷⁸⁾. Ainsi, afin de mettre la Belgique en conformité avec ses obligations européennes et pour clore la controverse sur le champ d'application personnel de l'article 344, § 1^{er}, C.I.R. (nuisant tant aux principes de légalité

⁽¹⁷²⁾ Voy. not. concl. av. gén. Maduro, 7 avril 2005, *Halifax*, C-255/02, n° 82-91 et concl. av. gén. Kokott, 8 février 2007, C-321/05, *Kofoed*, n° 49 que cette dernière réitère dans concl. av. gén. Kokott, 1^{er} mars 2018, *N Luxembourg 1*, C-115/16, n° 103.

⁽¹⁷³⁾ L. DE BROE et S. GOMMERS, «Terra Incognita: De impact van recente Unierechtelijke evoluties op de Belgische fiscale algemene antimisbruikbepalingen», *op. cit.*, pp. 24-25 et 28-32 et 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», *op. cit.*, p. 38.

⁽¹⁷⁴⁾ Traduction libre de: «*Verweerder stelt in ondergeschikte orde dat de temporele werking van artikel 344, § 1 WIB 92 in strijd is met het algemeen Europees rechtsbeginsel dat rechtsmisbruik verbiedt*» dans Civ. Bruxelles (nl) (7^e ch.), 26 juin 2020, R.G. n° 2018/4032/A, taxwin.be.

⁽¹⁷⁵⁾ Traduction libre de: «*Het (gedeeltelijk) terzijde schuiven van artikel 169 van Programawet – wat dan in de hypothese van verweerder zou moeten leiden tot een ruimere (retroactieve) werking – zou rechtsonzekerheid in het leven roepen aangezien de belastingplichtigen vóór aanslagjaar 2013 niet konden voorzien of inschatten wat de gevolgen waren van de nieuwe antimisbruikbepaling, en zich desgevallend hiernaar gedragen*».

⁽¹⁷⁶⁾ Civ. Limbourg (div. Hasselt), 19 novembre 2020, n° 18/2327/A, taxwin.be.

⁽¹⁷⁷⁾ Traduction libre de: «*In tegenstelling tot artikel 344 § 1 WIB92, vereist dit artikel 6 van de Richtlijn voor de aanwezigheid van fiscaal misbruik niet dat betrokken rechtshandeling(en) "gesteld werden" door de belastingplichtige zelf*».

⁽¹⁷⁸⁾ Voy. not. C.J.U.E., 4 juillet 2006, *Adelner*, C-212/4, n° 25.

de l'impôt et de sécurité juridique qu'à la pleine efficacité de la mesure), nous estimons que le législateur belge devrait modifier le texte légal tel que nous l'avons proposé précédemment.

V. CONCLUSION

Cet article 344, § 1^{er}, C.I.R. et, plus généralement, les mesures générales anti-abus, semblent insaisissables tant ils sont susceptibles de faire surgir des controverses nouvelles sur presque tous les rouages de leur fonctionnement.

Nous avons vu que, même dans un cadre juridique purement belge, les contours de l'interprétation de cette disposition n'étaient déjà pas évidents à cerner. Désormais, les obligations européennes viennent encore davantage brouiller les pistes sans que la doctrine et la jurisprudence n'aient pu éteindre complètement les premières controverses.

Espérons que la Cour de cassation et la C.J.U.E., respectivement dans les matières pour lesquelles elles sont compétentes, pourront harmoniser l'interprétation à donner à ces différentes mesures anti-abus et, surtout, que le législateur belge puisse prendre d'ores et déjà en compte les insuffisances ou imperfections du texte légal de la mesure générale anti-abus pour le modifier en conséquence.